

Usuario: LIDIA AMARO CASTILLO
Email: Lidia.AmaroCastillo@thomsonreuters.com
Fecha: 23/01/2023 15:44:30

Análisis de algunas reformas 2022 en materia de escisión y fusión de sociedades

Sergio Jara Rullán

Puntos Finos - Número 323/2022 - 01/06/2022

ANÁLISIS Y OPINIÓN



Análisis de algunas reformas 2022 en materia de escisión y fusión de sociedades

Derivado de las reformas para 2022¹ a los artículos 57 y 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), así como al 14-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), pareciera que se aclaran o precisan algunas interrogantes que se tenían en ciertos puntos inherentes a la escisión y a la fusión de sociedades, particularmente en lo relativo a la transmisión de pérdidas en los casos de escisión. Esa reforma pareciera, sin embargo, traer a la vez nuevas dudas que surgen ahora a partir de la incorporación en tales ordenamientos –en específico en el 14-B aludido– del concepto, muy en boga en estos días, de la razón de negocios, a efectos de determinar eventualmente el impuesto correspondiente a la enajenación, considerando como ingreso acumulable, en su caso, la ganancia resultante de la fusión o de la escisión, así como de otros aspectos que se analizan

C.P.C. y Lic. Sergio Jara Rullán, Socio de Jara Rullán y Asociados



JARA RULLÁN Y ASOCIADOS, S.C.
CONTADORES PÚBLICOS y ABOGADOS

¹“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos” (DOF 12-XI-2021)

TRANSMISIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES EN FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES



Durante muchos años, la **LISR** estableció (actualmente en el artículo 57) que, en el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales **se debían dividir entre las sociedades escindente y las escindidas**, en la proporción en que se dividiera la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escindente cuando esta realizaba preponderantemente tales actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escindente efectuaba predominantemente otras actividades empresariales.

Para determinar tal proporción se debían excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

Hasta ahí, la disposición antes de la reforma para 2022 era clara tratándose de escisión: Las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales **se debían dividir (era imperativo)** entre las sociedades escindente y las escindidas, **en la proporción en que se dividiera la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar** relacionadas con las actividades **comerciales** de la escindente cuando esta realizaba preponderantemente tales actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escindente efectuaba preponderantemente **otras actividades empresariales.**²

Sin embargo, en opinión de algunos fiscalistas –particularmente del lado de la autoridad–, la transmisión de las pérdidas en los casos de escisión debía restringirse, en ciertos supuestos, en virtud de lo establecido por el **artículo 58** de la LISR, por las razones que analizo más adelante.

Es de comentarse, en primera instancia, que conforme al artículo 57 de ese ordenamiento se precisaba –y sigue precisando– que el derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y que no puede ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión; ³ sin embargo, el artículo 58 establecía hasta el ejercicio 2021, en su primer párrafo, que:

Artículo 58. En los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

...

(Énfasis añadido.)

Es decir, para que las pérdidas fiscales sufridas por un contribuyente que se fusionaba –o se fusiona en la actualidad– pudieran utilizarse, en principio requería necesariamente **que las hubiera sufrido la fusionante**, ya que las de la o las fusionadas, si las hubieran tenido, no podían –ni pueden– ser transmitidas o aportadas a la fusionante, sino que se requería –y ahora también, aunque con más limitantes– que quien las sufriera fuera necesariamente la fusionante, de tal suerte que las de las fusionadas (si las había) se perdían, o se pierden, en caso de existir.

Hasta aquí resulta evidente que el primer párrafo del **artículo 58** de la LISR se refería exclusivamente a los casos de fusión (en los que se multiplican patrimonios), **no de escisión**, es decir, lo anterior era aplicable para el caso exactamente contrario al que se suscita en una escisión (en la que se dividen patrimonios).

Ahora bien, como se comentaba líneas antes, a la luz de lo dispuesto por el segundo párrafo del mismo artículo se había interpretado –a nuestro juicio, erróneamente– que cuando cambiaban los socios o accionistas que poseían el control de una sociedad que tuviera pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y la suma de **sus ingresos en los tres últimos ejercicios hubieran sido menores al monto actualizado de esas pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de socios o accionistas**, esa sociedad únicamente podría disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos **giros** en los que se produjeron las pérdidas. Tal numeral disponía:

Artículo 58. ...



Cuando cambien los socios o accionistas que posean el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y la suma de sus ingresos en los tres últimos ejercicios hayan sido menores al monto actualizado de esas pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de socios o accionistas, dicha sociedad únicamente podrá disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron las pérdidas. Para estos efectos, se considerarán los ingresos mostrados en los estados financieros correspondientes al periodo señalado, aprobados por la asamblea de accionistas.

...

(Énfasis añadido.)

Por lo que se refiere al segundo párrafo transcrita es preciso desentrañar el sentido de la disposición. Conforme al mismo, cuando cambiaban los accionistas en este caso, que poseían el control de una sociedad que tenía pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y la suma de sus ingresos en los tres últimos ejercicios habían sido menores al monto actualizado de esas pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de accionistas, **esa sociedad –nunca otra, como podrían ser la o las escindidas–** únicamente podía disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los **mismos giros** en los que se habían producido las pérdidas.

Si la disposición condicionaba a que esa sociedad hubiera percibido ingresos en los tres últimos ejercicios por un monto mayor al importe actualizado de esas pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de accionistas, **tal disposición necesariamente estaba referida a una sociedad previamente existente**, lo cual era imposible que aconteciera con una sociedad escindida, pues una entidad de nueva creación nunca podía –ni puede– tener pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de accionistas, lo que corroboraba que esa disposición no le resultaba aplicable a las empresas que surgían de una escisión, sino únicamente al caso de la fusión, como lo establecía el primer párrafo del referido artículo 58.

Expuesto lo anterior, la pretendida aplicación del artículo 58 para el caso de la escisión hubiera sido imposible de cumplir en virtud de lo siguiente:

Primero. Una empresa escindida nunca podría tener ingresos en los últimos tres ejercicios precisamente porque nace a la vida jurídica al momento de la escisión –jamás antes de ella–.

Segundo. Si se consideraba que los ingresos que habría que considerar para compararlos con la suma de las pérdidas de los últimos **tres ejercicios**, eran los de la empresa **escindida** y que por no haberlos obtenido, precisamente era por ello que se incumplía con el requisito previsto por la ley para los casos de fusión, ello resultaría absurdo, pues automáticamente ninguna sociedad que se escindiera podría transmitir nunca sus pérdidas a la o las escindidas, pues nunca y bajo ningún concepto podrían tener ingresos en ningún ejercicio anterior.

Tercero. Si los ingresos de los últimos tres ejercicios que tendrían que considerarse para la comparación de los ingresos contra las pérdidas pendientes de disminuir, se pretendiera que fueran los de la empresa **escindente (única que podría tener ingresos en los últimos tres ejercicios)**, el legislador así tendría que haberlo estipulado, bajo el principio general del Derecho que establece que **en donde el legislador no distingue no cabe hacer distinción**; como sí se estipula en diversos artículos de la ley

Tal es el caso de lo que disponía en ese ejercicio el numeral 14, quinto párrafo, de la LISR al precisar:

Artículo 14. ...

...

Los contribuyentes que inician operaciones con motivo de la escisión de sociedades



efectuarán pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la escisión, **considerando**, para ese ejercicio, **el coeficiente de utilidad de la sociedad escindente** en el mismo. ... La sociedad escindente considerará como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrió la escisión y **no se podrán asignar a las sociedades escindidas**, aun cuando la sociedad escindente desaparezca.

...

(Énfasis añadido.)

O el numeral 31, tercer párrafo, de la misma ley, que para determinar la fecha de adquisición, tratándose de la deducción de inversiones, disponía:

Artículo 31. ...

...

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escindente.

...

(Énfasis añadido.)

O el dispositivo 36, fracción IV, del mismo ordenamiento, que para determinar el Monto Original de la Inversión (MOI), tratándose de la deducción de inversiones, disponía:

Artículo 36. ...

...

IV. *En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión de sociedades, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escindente, según corresponda.*

...

(Énfasis añadido.)

O el numeral 23, que para determinar el costo promedio por acción de acciones emitidas por sociedades escindidas dispone:

Artículo 23. ...

...

En el caso de fusión o escisión de sociedades, las acciones que adquieran las sociedades fusionantes o las escindidas, como parte de los bienes transmitidos, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en las sociedades fusionadas o escindentes, al momento de la fusión o escisión.

...

(Énfasis añadido.)

Los argumentos anteriores relativos a que cuando el legislador desea establecer algún tratamiento



particular, excepción o incluso ampliación a algún concepto, así debe expresarlo, han sido reiteradamente sostenidos por los tribunales, como se aprecia en las siguientes tesis:

DEPRECIACIÓN. EL PORCENTAJE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2002, ES APLICABLE SÓLO A LA MAQUINARIA Y EQUIPO UTILIZADOS EN LA EXTRACCIÓN Y PROCESAMIENTO DE PETRÓLEO CRUDO Y GAS NATURAL, Y NO EN TODA LA CADENA PRODUCTIVA DE LOS HIDROCARBUROS. Los **artículos 27**, párrafos cuarto y sexto, de la **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, **4** así como 1o. y 2o. de su Ley Reglamentaria en el Ramo del Petróleo, vigentes en 2002, utilizan la expresión explotación para referirse al aprovechamiento general de los hidrocarburos que corresponde a la Nación, mientras el numeral 3o. de dicha ley le da una acepción distinta, al aludir a la explotación como una de las fases que componen la industria petrolera. En este sentido, el **artículo 41**, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer el 7% como porcentaje de depreciación aplicable a la maquinaria y equipo distintos de los señalados en su artículo 40, que se utilicen en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural, se refiere específicamente a esa etapa de la industria petrolera y no a todas las demás que la conforman, pues si el legislador hubiese querido que el porcentaje de depreciación indicado fuera aplicable a toda la cadena productiva del petróleo, así lo hubiese previsto, utilizando la palabra explotación, o bien, sin hacer referencia a un etapa específica.

SEGUNDA SALA

Amparo directo 9/2012. Noble México Limited. 26 de noviembre de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

No. de Registro 2008511. Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Segunda Sala. Materia administrativa. Tesis aislada. Tesis 2a. X/2015 (10a.). Viernes 20 de febrero de 2015. 09:30 h

O en esta:

DICTÁMENES FORMULADOS POR CONTADORES PÚBLICOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES. CUANDO SE REVISAN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INAPLICABLE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO POR SEIS MESES POR UNA OCASIÓN MÁS CONFORME AL ARTÍCULO 46-A DEL CITADO ORDENAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). El indicado artículo 42 establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para requerirles la exhibición en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran (fracción II); practicarles visitas y revisar su contabilidad, bienes y mercancías (fracción III); y, revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes (fracción IV), facultad esta última diferente a las otras dos, ya que la autoridad hacendaria no revisa la contabilidad del contribuyente ni en sus oficinas ni en el domicilio de éste, sino sólo los resultados previamente formulados por un tercero que es el contador público autorizado, dictamen que tiene la presunción de ser cierto, conforme al **artículo 52** del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, el artículo 46-A del indicado ordenamiento señala un plazo máximo de seis meses para que la autoridad fiscalizadora concluya la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de éstos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, pero también establece



en el párrafo segundo del apartado B la posibilidad de ampliar por seis meses por una ocasión más las diligencias de comprobación fiscal citadas.

En ese tenor, se concluye que dicha ampliación sólo se actualiza respecto de las diligencias hacendarias contenidas en las fracciones II y III del artículo 42, pero no en la fracción IV, cuando la facultad fiscalizadora se ejerce a través de dictámenes formulados por contadores públicos sobre estados financieros de los contribuyentes, pues **si el legislador hubiese querido que el citado supuesto ampliatorio también se aplicara a esta última, así lo hubiera señalado, lo que no sucedió, lo cual resulta lógico, dadas las diferencias en las que se desarrollan las citadas diligencias de comprobación fiscal**. Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que los dictámenes elaborados por contadores públicos autorizados no son actos de fiscalización, sino opiniones de carácter técnico que no obligan a las autoridades administrativas y que pueden ser sujetos a revisión.

Contradicción de tesis 395/2009. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado y el Segundo Tribunal Colegiado, ambos en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 4 de noviembre de 2009. Mayoría de tres votos. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Fernando Franco González Salas. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Hilda Marcela Arceo Zarza.

Tesis de jurisprudencia 199/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de noviembre de dos mil nueve.

(Énfasis añadido.)

Y esta otra tesis de jurisprudencia del Poder Judicial:

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, PÁRRAFOS PRIMERO Y SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 2005). El citado precepto al establecer que no serán deducibles los intereses que deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de la Ley citada o de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en los términos del indicado artículo 215, sin especificar cada vez que se refiere al capital que éste se trata del contable, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el **artículo 31**, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si acorde al **artículo 32**, fracción XXVI, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta interpretados en su contexto general el monto de la deuda debe ser superior al triple del monto del capital contable, es indudable que el mencionado numeral 32 se refiere a este último capital, pues **si el legislador hubiera querido referirse al capital social así lo habría expresado, ello en atención al principio general de derecho que establece que en donde el legislador no distingue no cabe hacer distinción**.

Amparo en revisión 409/2006. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, José Alberto Tamayo Valenzuela y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Jorge Luis Revilla de la Torre y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otra. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.



Amparo en revisión 802/2006. GE Capital CEF México, S. de R.L. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rosalía Argumosa López, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Heriberto Pérez Reyes y Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 68/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de abril de dos mil siete.

No. de Registro 172377. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXV. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Jurisprudencia. Tesis 1a./J. 68/2007. Mayo de 2007, p. 711.

(Énfasis añadido.)

Adicionalmente, la ley no contemplaba –ni contempla ahora, después de la reforma– lo que debe entenderse por giro para efectos fiscales, lo que evidentemente coloca a los contribuyentes en estado de indefensión.

Asimismo, el Poder Judicial ha resuelto:

RENTA. EL ARTÍCULO 55, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL DAR UN TRATAMIENTO DIFERENTE A LAS SOCIEDADES QUE INTERVINIERON EN UNA FUSIÓN, RESPECTO DE AQUELLAS QUE LO HICIERON EN UNA ESCISIÓN. El artículo 55, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la diferencia que establece para las sociedades que resulten de una fusión, de aquellas que resulten de una escisión, en cuanto a disminución de pérdidas, deriva de las diferencias abstractas que entre ellas existen y que las colocan en situaciones objetivamente distintas, de conformidad con el orden jurídico y económico que las rigen, toda vez que conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades Mercantiles, 5 la escisión de sociedades determina un sistema de respaldo solidario para los acreedores; lo que, conforme al mismo ordenamiento jurídico, no sucede en el caso de la fusión, pues para que ésta surta efectos legales deberán encontrarse liquidadas todas las deudas de las sociedades que en ella intervengan o existir plazo y garantía de pago; **situación jurídica que justifica que las empresas que surgen de una escisión, fiscalmente deban recibir un trato diferente de aquellas que surgen de una fusión, en cuanto a las pérdidas pendientes de disminuir de las utilidades fiscales se refiere.**

Amparo en revisión 469/2001. Promotora Cabo Real, S.A. de C.V. 15 de mayo de 2002. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

No. de Registro 186149. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XVI. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Tesis aislada. Tesis 1a. LV/2002. Agosto de 2002, p. 194.

(Énfasis añadido.)

Y esta otra:

PÉRDIDAS FISCALES. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL PERMITIR QUE EN LOS CASOS DE ESCISIÓN DE SOCIEDADES SE DIVIDAN ÉSTAS ENTRE LA ESCINDENTE Y LAS ESCINDIDAS, PERO NO QUE SE TRANSMITAN LAS SUFRIDAS POR LAS FUSIONADAS A LAS QUE



SURJAN O QUE SUBSISTAN CON MOTIVO DE LA FUSIÓN, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Al establecer el último párrafo del **artículo 55** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por una parte, que en los casos de escisión de sociedades, se dividan las pérdidas fiscales pendientes de amortizar entre la escindente y las escindidas y, por otra, que no se transmitan las pérdidas fiscales sufridas por las fusionadas a las sociedades que surjan o a las que subsistan con motivo de la fusión, no obstante que en ambos casos existe una transmisión universal de bienes, derechos y obligaciones, no contraviene el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del **artículo 31** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que se trata de supuestos y consecuencias distintas. **Ello es así, porque en el caso de la escisión, al haber sido la escindente la que sufrió las pérdidas pendientes de amortizar y la que dio origen a las escindidas, las pérdidas fiscales pueden dividirse en la misma proporción en que se distribuya el capital social, en virtud de que tanto la escindente como las escindidas contribuyeron en algún momento y de alguna forma a la generación de esas pérdidas;** situación que no ocurre con la sociedad que resulta de una fusión, en virtud de que no participó en modo alguno en la generación de las pérdidas.

Amparo en revisión 278/2002. Syngenta Agro, S.A. de C.V. (antes Novartis Agro, S.A. de C.V.). 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Amparo directo en revisión 1462/2002. Santander Mexicano, S.A. de C.V., Administradora de Fondos para el Retiro. 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de agosto en curso, aprobó, con el número X/2003, la tesis aislada que antecede; y consideró que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a doce de agosto de dos mil tres.

No. de Registro 183468. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XVIII. Pleno. Tesis aislada. Tesis P. X/2003. Agosto de 2003, p. 53.

(Énfasis añadido.)

Pudiera ser que la confusión al pretender aplicar una disposición enfocada en la fusión, y no en la escisión, obedeciera a lo dispuesto por el tercer párrafo del mismo artículo, en el cual se mencionaba a la escisión al establecer que:

Artículo 58. ...

...

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que **existe cambio de socios o accionistas que posean el control** de una sociedad, cuando cambian los tenedores, directa o indirectamente, de más del cincuenta por ciento de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la sociedad de que se trate, en uno o más actos realizados dentro de un periodo de tres años. Lo dispuesto en este párrafo **no aplica en los casos en que el cambio de socios o accionistas se presente como consecuencia de herencia, donación, o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación** en los términos del Código Fiscal de la Federación, siempre que en el caso de la reestructura, fusión o escisión **los socios o accionistas directos o indirectos que mantenían el control previo a dichos actos, lo mantengan con posteridad a los mismos**. En el caso de fusión, deberá estarse a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Para estos efectos, no se incluirán las acciones colocadas entre el gran público inversionista.

...

(Énfasis añadido.)

Conforme a este párrafo, se consideraba que existía cambio de accionistas que poseían el control de una sociedad, cuando cambian los tenedores, directa o indirectamente, de más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la sociedad de que se tratara, en uno o más actos realizados dentro de un periodo de tres años, aclarándose que ello no aplicaba en los supuestos en que el cambio de accionistas se presentara como consecuencia de herencia, donación o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se considerara enajenación en los términos del CFF, siempre que en el caso de la reestructura, fusión o escisión los socios o accionistas directos o indirectos que mantenían el control previo a tales actos, lo mantuvieran con posterioridad a los mismos.

Cabe mencionar que la excepción referida, es decir, cuando el cambio de accionistas se presentaba como consecuencia de herencia, donación o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideraba enajenación en los términos del CFF, tenía sentido en razón de que **podría suceder que una sociedad cambiara de accionistas como consecuencia de herencia** (primer supuesto), **donación** (segundo supuesto) o con motivo de una **reestructura corporativa** (tercer supuesto), **fusión o escisión** de sociedades que no se consideren enajenación (cuarto supuesto), como se puede apreciar en los siguientes cuadros:

	Herencia Primer supuesto		Donación Segundo supuesto		Reestructura Tercer supuesto
Accionista	Acciones	Accionista	Acciones	Accionista	Acciones
Accionista 1	60	Accionista 1	60	Accionista 1	60
Accionista 2	40	Accionista 2	40	Accionista 2	40
Muere el accionista 1 y entra un nuevo accionista 3		El accionista 1 dona y entra un nuevo accionista 3		Se reestructura el grupo y entra un nuevo accionista 3	
Nueva estructura:		Nueva estructura:		Nueva estructura:	
Accionista 3	60	Accionista 3	60	Accionista 3	60
Accionista 2	40	Accionista 2	40	Accionista 2	40
	No aplicaría la limitante		No aplicaría la limitante		No aplicaría la limitante

O como consecuencia de fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación:

Fusión que no se considera enajenación						
Accionista	Empresa "A" fusionada importe Acciones	%	Empresa "B" fusionante importe	%	Empresa "B" fusionante después de la fusión importe	%
Accionista 1	8,000	80.00	2,300	19.17	10,300	46.82
Accionista 2	2,000	20.00	2,700	22.50	4,700	21.36
Accionista 3			7,000	58.33	7,000	31.82
	10,000	100.00	12,000	100.00	22,000	100.00
No hubo cambio de la mayoría como consecuencia de la fusión						

Escisión que no se considera enajenación

Accionista	Empresa "A" escindente importe Acciones	%	Empresa "B" escindida importe	%	Empresa "A" escindente después de la escisión importe	%
Accionista 1	10,000	55.56	500	14.29	9,500	65.52
Accionista 2	8,000	44.44	3,000	85.71	5,000	34.48
	18,000	100.00	3,500	100.00	14,500	100.00

2 Industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, conforme al [artículo 16](#) del **CFF**

3 Artículo 57 , sexto párrafo, de la LISR

4 CPEUM

5 LGSM

REFORMA 2022

Con la reforma 2022 al [artículo 57](#) de la LISR, en su séptimo párrafo establece a partir de este ejercicio:

Artículo 57. ...

...

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escindentes y las escindidas que se dediquen al mismo giro, debiendo acreditar el mismo en el ejercicio de facultades de comprobación.

...

(Énfasis añadido.)

No obstante que la disposición sigue siendo omisa con respecto a lo que debe considerarse como giro, sí proporciona una mejor descripción de cuál es el **requisito que ahora sí exige la ley: Que tanto la escindente como la o las escindidas tengan el mismo giro** o, se agregaría, se dediquen a la misma actividad económica o ¿tengan el mismo objeto social...?, no se precisa.

REQUISITOS PARA CONSIDERAR QUE NO HAY ENAJENACIÓN EN ESCISIÓN 6 DE SOCIEDADES

Toda vez que en la escisión se divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas, o cuando la escindente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación, [7](#) y que conforme al [artículo 14](#) , fracción IX, del CFF, se entiende por enajenación de bienes la que se realiza mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el numeral 14-B del referido código, es de trascendencia en este tema la reforma a su fracción II, inciso b), la cual establece que para los efectos de lo dispuesto en el citado dispositivo 14, fracción IX, se considerará que **no hay enajenación en escisión** siempre que se cumplan diversos requisitos, a los cuales ahora se adicionan las siguientes limitantes y condiciones:

Artículo 14-B. ...

...

II. ...

...

b) ...

...

Tampoco será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la sociedad fusionada, fusionadas, fusionante, escindente, escindida o escindidas un concepto o partida, cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la fusión o escisión de la sociedad de que se trate.

...

(Énfasis añadido.)

La redacción de este párrafo, desde el punto de vista de la voz, deja dudas respecto a en qué casos y por qué razones podría surgir en el capital contable de la sociedad fusionada, fusionadas, fusionante, escindente, escindida o escindidas un concepto o partida, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la fusión o escisión, ya que en el primer caso, dos o más balances (el de la fusionante y el o los de las fusionadas) se suman para formar uno solo, o uno (el de la escindente) se divide y surgen dos o más (el de la propia escindente, si no desaparece, y el de la o las escindidas), por lo que habrá que esperar claridad por parte de las autoridades fiscales, quizás en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM).

Continúa el mismo numeral 14-B reformado:

Artículo 14-B. ...

...

En caso de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que, tratándose de fusión o escisión de sociedades, éstas carecen de razón de negocios, o bien, no cumplen con cualquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, determinará el impuesto correspondiente a la enajenación, considerando como ingreso acumulable, en su caso, la ganancia derivada de la fusión o de la escisión. Para estos efectos, a fin de verificar si la fusión o escisión de sociedades tiene razón de negocios, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión o escisión, llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización.

...

(Énfasis añadido.)

El párrafo en cuestión nuevamente genera una serie de interrogantes, aunque desde el 2020 fue introducido el concepto de **razón de negocios** en el CFF, en el numeral 5-A respectivo, al establecer:

Artículo 5-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que



correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

...

*La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico **cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal**. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos **carezca de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso**.*

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujetaciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recategorización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.

(Énfasis añadido.)

El hecho de que el referido párrafo del artículo 14-B establezca que si la fusión o escisión carece de razón de negocios, la autoridad, al ejercer sus facultades de comprobación, **podrá determinar el impuesto correspondiente a la enajenación, considerando como ingreso acumulable**, en su caso, **la ganancia derivada de la fusión o de la escisión**, trae una nueva interrogante: ¿Cómo y cuándo se puede determinar una ganancia derivada de la fusión o de la escisión?

José Ángel Eseverri aseguraba desde el 2010 sobre este punto en el caso de la fusión de sociedades: ⁸

... en la fusión de sociedades se tiene la cesión universal de derechos y obligaciones, que ocurre con la incorporación de una sociedad denominada fisionada, que desaparece, en otra llamada fusionante, que subsiste, con la consecuencia de que, a los accionistas de la sociedad que desaparece, se les reconoce su participación en la sociedad que subsiste, mediante el canje de acciones.

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

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

(Énfasis añadido.)

En opinión de este autor, en el artículo 14-B vigente en 2010 –año de la publicación de su artículo–, estas disposiciones, además de ridículas, son inoperantes, ya que **es imposible ganar o perder en el acto de la fusión de sociedades**, ya que, entre otras cosas, en ambos casos para que se cuantifique el ingreso se requiere de un precio o contraprestación, lo cual no ocurre en la fusión ni en la escisión.⁹

Retomando lo dispuesto por el numeral 14-B reformado en 2022, establece que para efectos de verificar si la fusión o escisión de sociedades tiene razón de negocios –como se veía anteriormente–, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión o escisión, **llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización**, y que:

Artículo 14-B. ...

...

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá por operaciones relevantes, cualquier acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual:

1. Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de voto en las decisiones de la sociedad fusionante, de la escindente, de la escindida o escindidas, según corresponda, o de voto favorable necesario para la toma de dichas decisiones.

...

(Énfasis añadido.)

Lo dispuesto en este apartado significa que si en los cinco años anteriores o siguientes hubo o llega a haber la posterior transmisión de la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de voto, o de voto favorable necesario para la toma de tales decisiones, **no habría razón de negocios**, y de nuevo la interrogante: ¿Cómo determinar el ingreso acumulable para llegar, en su caso, a la ganancia derivada de la fusión o de la escisión?

Continúan los supuestos:

Artículo 14-B. ...

...

2. Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad fusionante, de la escindente, de la escindida o escindidas, según corresponda, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.

...

La disposición parece referirse al eventual usufructo de las acciones de la o las sociedades, mediante el cual se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de estas.

Artículo 14-B. ...

...

3. Se disminuya o aumente en más del 30% el valor contable de las acciones de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, según corresponda, en relación con el valor determinado de éstas a la fecha de la fusión o escisión de sociedades, el cual se consignó

en el dictamen establecido en este precepto.

...

No queda claro cómo podría disminuirse o aumentarse en más del 30% el valor contable de las acciones de la fusionante, escindente o escindida(s), con relación al valor determinado de estas a la fecha de la fusión o escisión, ya que la simple aritmética nos dice que: En la fusión, dos o más patrimonios se conjuntan, ahora en una sola sociedad fusionante, en tanto que en la escisión es exactamente lo contrario: A partir de un patrimonio único se divide en dos o más patrimonios autónomos, como ya se mencionó, por lo que no se comprende, desde mi punto de vista, cómo podría suscitarse ese aumento o disminución del 30%.

Sigue el artículo:

Artículo 14-B. ...

...

4. Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, tomando como base el consignado en el dictamen.

...

Nuevamente la incertidumbre: En la fusión necesariamente habrá un aumento de capital social en la fusionante, ya que este será la suma del de esta y el de las fusionadas, en tanto que habrá forzosamente una reducción en la o las fusionadas –a tal grado que desaparecen inevitablemente–, mientras que en la escisión sucederá justamente lo contrario, es decir, el capital social disminuirá invariablemente en la escindente e indefectiblemente se incrementará (pues antes no tenían nada) en las escindidas, por lo que sería imposible cumplir con esta disposición.

Continúa el artículo:

Artículo 14-B. ...

...

5. Un socio o accionista que recibió acciones por virtud de la fusión o escisión, aumente o disminuya su porcentaje de participación en el capital social de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, según corresponda, y como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, según corresponda, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de dichos socios o accionistas consignados en el dictamen.

...

(Énfasis añadido.)

Considero que lo anterior se puede ejemplificar como sigue, en el caso de la **fusión**:

Caso 1

		Fusión						Su
Accionista	Fusionante	%	Fusionada	%	Fusionante	%	%	
A	\$4,000	40.00	\$2,000	20.00	\$6,000	30.00	Disminuyó	
B	4,000	40.00	3,000	30.00	7,000	35.00	Disminuyó	
C	2,000	20.00	4,000	40.00	6,000	30.00	Aumentó	

D	0.00	1,000	10.00	1,000	5.00	Aumentó
	10,000	100.00	10,000	100.00	20,000	100.00

Caso 2

Accionista	Fusionante	Fusión		Fusionante	%	Su %:
		%	Fusionada			
A	\$4,000	40.00	\$4,000	40.00	\$8,000	40.00 Se mantuvo
B	4,000	40.00	4,000	40.00	8,000	40.00 Se mantuvo
C	1,000	10.00	1,000	10.00	2,000	10.00 Se mantuvo
D	1,000	10.00	1,000	10.00	2,000	10.00 Se mantuvo
	10,000	100.00	10,000	100.00	20,000	100.00

Y en el caso de la escisión:

Caso 1

Accionista	Escindente	Escisión		Escindente	%	%	%
		%	Escindida				
A	\$4,000	40.00	\$2,000	50.00	\$2,000	33.33	Aumentó en la escindida, bajó en la escindente
B	4,000	40.00	1,000	25.00	3,000	50.00	Disminuyó en la escindida, aumentó en la escindente
C	1,000	10.00	500	12.50	500	8.33	Aumentó en la escindida, disminuyó en la escindente
D	1,000	10.00	500	12.50	500	8.33	Aumentó en la escindida, disminuyó en la escindente
	10,000	100.00	4,000	100.00	6,000		

Caso 2

Accionista	Escindente	Escisión		Escindente	%	%	%
		%	Escindida				
A	4,000	40.00	2,000	40.00	2,000	40.00	Se mantuvo
B	4,000	40.00	2,000	40.00	2,000	40.00	Se mantuvo
C	1,000	10.00	500	10.00	500	10.00	Se mantuvo

D	1,000	10.00	500	10.00	500	10.00	Se mantuvo
	10,000	100.00	5,000	100.00	5,000		

El numeral 6 parece ser muy claro:

Artículo 14-B. ...

...

6. Se cambie la residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, según corresponda, o bien, de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

...

Por último:

Artículo 14-B. ...

...

7. Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad fusionante, escindente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

...

Esta limitante representa una traba importante para el caso de las reestructuras corporativas, que pueden no tener nada que ver con una planeación fiscal, ya que puede suceder, por ejemplo, que una procesadora de alimentos, donde tenía la producción de la cosecha de frutos (segmento agropecuario), para posteriormente procesarlos a fin de obtener conservas (segmento industrial), decide escindirse para que ahora se haga en dos empresas, por así convenir a sus intereses, ¿por esa razón la autoridad determinará como ingreso acumulable, en su caso, la ganancia derivada de la escisión? De ser así, como decíamos, ¿cómo se determinaría la ganancia derivada de la escisión?

Con el mismo ejemplo se podría pensar en dos empresas, con los segmentos anotados, que decidieran ahora fusionarse, para hacerlo en una sola empresa, ¿cómo se determinaría la ganancia derivada de la fusión? Misterio.

El mismo artículo constriñe a la sociedad que subsista tratándose de escisión, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, según corresponda, a presentar la información a que se refiere el **artículo 31-A**, primer párrafo, inciso d), del CFF, cuando dentro de los cinco años posteriores a que se lleve a cabo la fusión o escisión, se celebre una operación relevante.

Finalmente, el mismo numeral 14-B del CFF establece como nueva obligación, desde el punto de vista fiscal, la de dictaminar los estados financieros utilizados para llevar a cabo la fusión o escisión de sociedades, así como los elaborados como resultado de tales actos, por contador público inscrito de conformidad con las disposiciones de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

6 El numeral 15-A del CFF fue reformado para aclarar que en la escisión necesariamente se requiere transmitirle capital social a la o las escindidas, al quedar de la siguiente manera:

Artículo 15-A. Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital social de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escindente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:



I. Cuando la escindiente transmite una parte de su activo, pasivo y capital social a una o varias escindidas, sin que se extinga, o

II. Cuando la sociedad escindiente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital social a dos o más sociedades escindidas, extinguéndose la primera. En este caso, la sociedad escindida que se designe en los términos del artículo 14-B de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo.

7 Artículo 228 Bis de la LGSM

8 Eseverri Ahuja, José Ángel. "Fusiones y escisiones, el mito del artículo 14-B del Código Fiscal". En *Fiscoactualidades*. No. 98. Julio de 2010, p. 2

9 Ídem, p. 5

CONCLUSIONES

1. La Reforma Fiscal para 2022 en la LISR ha venido a aclarar puntos como el de la transmisión de pérdidas fiscales en los casos de escisión, para precisar, ahora sí con toda claridad, que en el caso de escisión de sociedades las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales se deberán dividir entre las sociedades escindentes y las escindidas que se dediquen al mismo giro, aunque deja abierta a diversas interpretaciones este último concepto. Era deseable que en la reforma el legislador se hubiera pronunciado sobre qué debe entenderse por giro.

2. En el caso de la reforma al CFF, concretamente al artículo 14-B, parecen ser más las dudas que siembra que lo que aclara, principalmente: ¿Cómo se determinaría la ganancia en fusión o escisión, a efectos de determinar un ingreso acumulable cuando se carezca de una razón de negocios?

3. Algunas de las restricciones en esta materia son imposibles de cumplir, lo que podría estar haciendo nugatorio para los contribuyentes el poder acogerse a dos figuras del Derecho Corporativo perfectamente válidas. •