

Desconsolidación fiscal, determinación del ISR

C.P.C. José Alfredo Hernández Linares
Socio y Gerente de PricewaterhouseCoopers
jose.alfredo.hernandez@mx.pwc.com

C.P.C. Andrea de León Bello
Gerente de Impuestos y Servicios legales PricewaterhouseCoopers
andrea.de.leon@mx.pwc.com

Es evidente que los grupos de empresas que consolidan sus resultados para efectos fiscales podrían diferir el pago del ISR respecto a otros grupos que no optaron por el régimen de consolidación. En efecto, dicho diferimiento se origina por la aplicación inmediata de las pérdidas fiscales generadas por ciertas sociedades del grupo contra las utilidades fiscales generadas por otras sociedades que conforman el mismo grupo, incluyendo a la propia sociedad controladora o tenedora.

Es necesario destacar que, en algún momento de la vida del grupo, la sociedad controladora tendrá la obligación de pagar el impuesto que difiere. Por ello, técnicamente, se dice que la consolidación fiscal es un régimen neutral que permite causar y pagar el ISR como si el grupo fuera una sola unidad de negocios, sin importar que lo formen entes independientes.

Uno de los momentos en que se paga el ISR diferido es cuando el grupo decide ya no tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, por lo tanto, se detona una desconsolidación; la cual explicaremos, de manera breve y sencilla, en las notas siguientes.

A continuación se indican los siguientes supuestos bajo los cuales trabajaremos:

1. Participación accionaria de 100%.
2. No existen pérdidas fiscales por amortizar de ejercicios anteriores, por lo que la utilidad fiscal es igual al resultado fiscal.
3. Los casos que se ejemplifican corresponden a efectos generados en uno o varios ejercicios.
4. Tasa del ISR de 28%.
5. Las pérdidas fiscales individuales no se han amortizado al ejercicio de desconsolidación.

Ejemplo 1

Empresa	Utilidad/(pérdida) fiscal	ISR individual	ISR consolidado	ISR diferido
Controlada A	\$100	\$28		
Controlada B	\$150	\$42		
Controladora individual	(\$200)	\$0		
Controladora consolidado	\$50	\$70	\$14	\$56

De conformidad con las disposiciones fiscales vigentes, el impuesto generado por A y B, por un total de \$70, se entrega a la sociedad controladora, quien consolida los resultados fiscales del grupo.

Con las mismas cifras y su propio resultado individual, la sociedad controladora determinará una utilidad fiscal consolidada, que en nuestro ejemplo es de \$50, generando, consecuentemente, un ISR consolidado a su cargo de \$14, el cual enterará a las autoridades fiscales como unidad de negocios.

En este ejemplo, el impuesto que se difiere en la consolidación es por \$56, que corresponde a la diferencia entre el ISR que A y B, hubieran enterado de no haber consolidado (\$70), y el ISR enterado por la controladora a nivel consolidado (\$14).

Con lo anterior resultaría claro que, si en un mismo ejercicio todas las compañías de un grupo de consolidación generan pérdidas fiscales, esto no daría lugar a un diferimiento de ISR, toda vez que tales pérdidas no estarían siendo disminuidas de utilidades fiscales; igual conclusión se presentaría en el supuesto de que todas las empresas del grupo generen utilidades fiscales, ya que, en ambos casos, la suma del impuesto que cada sociedad hubiera enterado a la autoridad de no haber consolidado, sería igual al impuesto que se determinaría y enteraría a nivel consolidado.

No obstante lo anterior, cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado, el artículo 71 de la Ley del ISR (LISR) establece, a las controladoras, la obligación de pagar el impuesto que resulte de la aplicación del procedimiento previsto en dicho precepto, el cual no necesariamente corresponde al impuesto que se hubiera determinado, de no haber ejercido la opción de consolidar de manera fiscal.

Esta situación la fundamentamos en lo siguiente: En primer término, la controladora debe recalcular el resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior, sumando las pérdidas fiscales que la sociedad que las generó no haya amortizado al ejercicio de referencia, dando, en nuestro ejemplo, el siguiente resultado:

Ejemplo 2

	Concepto	Importe
	Resultado fiscal consolidado del ejercicio inmediato anterior al de desconsolidación	\$50
Más	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar	<u>200</u>
	Suma	250
	ISR causado	70
	ISR pagado	<u>14</u>
	ISR a pagar	<u>\$ 56</u>

Como se podrá observar, con este simple procedimiento, la sociedad que decide abandonar el régimen de consolidación fiscal ya habría pagado el ISR que difirió mientras estuvo en el citado régimen.

Como quedó demostrado, las pérdidas fiscales generan un diferimiento en el pago del ISR, mismo que, bajo el procedimiento anterior, se paga.

Sin embargo, en adición a este concepto, el citado artículo 71 prevé otro pago sobre la diferencia entre el registro de Utilidad Fiscal Neta (UFIN) consolidada y la suma de la UFIN de todas las sociedades del grupo, incluyendo a la propia controladora en lo individual.

Si partimos de la base que la UFIN se conforma a partir de un resultado fiscal, al cual, en nuestro caso, se le resta el ISR correspondiente, tenemos que la UFIN consolidada será menor a la suma de la UFIN individual antes referida, en la misma medida en que se hayan generado pérdidas fiscales en el grupo.

Al considerar las mismas cifras que en el ejemplo 1, se tendría una UFIN consolidada y la suma de la UFIN de cada controlada y de la propia controladora, como sigue:

Ejemplo 3

Empresa	Utilidad (pérdida) fiscal	ISR individual	ISR consolidado	UFIN individual	UFIN consolidada
Controlada A	\$100	\$28		\$72	
Controlada B	\$150	\$42		\$108	
Controladora individual	(\$200)	\$0		\$0	
Controladora consolidado	\$50		\$14	\$180	\$36

En este caso, el monto sobre el que se determinará un ISR a pagar, de conformidad con lo previsto en el citado artículo 71, es como sigue:

Concepto	Importe
UFIN consolidada	\$36 (1)
Menos: Suma de la UFIN de cada sociedad	<u>180</u> (2)
Igual: Utilidad, ya que (2) es mayor que (1)	144
Por: Factor de piramidación	<u>1.3889</u>
Igual: Base para pago de impuesto	<u>\$200</u>

En el ejemplo se observa que la base de pago de impuesto corresponde, exactamente, a la pérdida fiscal de la sociedad controladora en lo individual, que tuvo incidencia en la determinación del resultado fiscal consolidado y, por ende, en la UFIN consolidada.

Cabe destacar que dicho impuesto, por increíble que parezca, debe pagarse nuevamente, aunque no omitimos mencionar que el importe de los \$200 puede ser deducible en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desconsolidación. Es decir, si realmente se generan utilidades equivalentes al importe indicado (\$200), el efecto será el costo del dinero; en caso contrario, sería un pago desproporcionado, al causarse el ISR sobre la misma base que sirvió para diferir el ISR correspondiente, dando lugar a un doble pago.

En adición a lo anterior, el multicitado artículo 71 de la LISR prevé otro pago de ISR, supuestamente diferido, que se determina sobre la diferencia entre la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) consolidada y la suma de la CUFIN de todas las sociedades del grupo, por lo que, al ser la UFIN el elemento más importante en la determinación de la CUFIN, la pérdida fiscal generada por la sociedad controladora en lo individual, en nuestro ejemplo, incidirá, nuevamente, en que la CUFIN consolidada sea menor a la suma de la CUFIN individual de las sociedades que consolidan sus resultados. Reiteramos que este sería entonces un tercer pago por el mismo concepto de diferimiento.

Por fortuna, con el fin de subsanar los efectos adversos que se citan, se establece desde el ejercicio de 2005, mediante la regla 3.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal (en la actualidad, regla I.3.5.4), un procedimiento opcional para desconsolidación de sociedades.

En términos generales, tratándose de desconsolidación de sociedades, por los conceptos de pérdidas fiscales y de diferencias de UFIN y de CUFIN; las divergencias existentes entre la regla I.3.5.4 de la RMF y el artículo 71 de la LISR corresponden a lo siguiente:

Pérdidas fiscales	No hay diferencia.
Diferencia de UFIN	No se consideran en el cálculo de la RMF.
Diferencia de CUFIN	En la RMF se establece que previo a la comparación de la CUFIN consolidada contra la suma de la CUFIN individual de las sociedades, es posible incrementar la CUFIN consolidada con el monto de las pérdidas fiscales, menos el ISR correspondiente, que hayan dado lugar al pago de un impuesto diferido, eliminando, en consecuencia, un doble pago.

Si retomamos las cifras de nuestros ejemplos, aplicando el procedimiento de la regla I.3.5.4 tendríamos una diferencia de CUFIN, de la siguiente manera:

Ejemplo 4

	Concepto	Importe
	Pérdidas fiscales consideradas en la determinación del impuesto	\$200
Menos:	ISR correspondiente	<u>56</u>
Igual:	Monto a incrementar	<u>\$144</u> (1)
	Concepto	Importe
	CUFIN consolidada	\$36
Más:	Monto a incrementar	<u>144</u> (1)
Igual:	CUFIN consolidada ajustada	180
Menos:	Suma de la CUFIN individual De las sociedades	<u>180</u>
Igual:	Diferencia	<u>\$0</u>

Con lo anterior se comprueba que mediante la aplicación de la RMF, no se generarían los dos pagos de ISR duplicados que, evidentemente, no proceden, tanto por diferencia de UFIN como de CUFIN.

A continuación se resume un ejemplo comparativo entre la aplicación del artículo 71 de la LISR y la regla I.3.5.4 de la RMF:

	Impuesto a pagar	
Concepto	Artículo 71	RMF
Pérdidas fiscales	\$56	\$56
Diferencia de UFIN	200(*)	0
Diferencia de CUFIN	<u>200</u>	<u>0</u>
Total de impuesto	<u>\$456</u>	<u>\$56</u>

(*) Como se indicó, por la utilidad acumulada por diferencia de UFIN, el artículo 71 de la LISR prevé la posibilidad de que la controladora tome una pérdida fiscal que se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente.

Es de observarse, sin el ánimo de ser reiterativos, que la regla prevista en la RMF nace con el fin de corregir algunos efectos que pueden llevar a las compañías a un impacto multiplicador en el pago del impuesto; no obstante, es importante que los grupos que

dejarán de determinar su resultado fiscal consolidado, calculen los efectos del impuesto diferido mediante la aplicación de ambos procedimientos, ya que los atributos fiscales de cada grupo, pueden dar lugar a diferencias importantes entre uno u otro procedimiento.

Por último, en relación con las reformas a las disposiciones fiscales en materia de consolidación fiscal, que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2010, para la determinación del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, las compañías tienen la opción de aplicar las nuevas reglas contenidas en las disposiciones transitorias para 2010, o bien el procedimiento que establece el artículo 71 de la LISR, respecto de lo cual, resulta importante evaluar la factibilidad de sustituir este último por el procedimiento de desconsolidación previsto en la regla I.3.5.4 de la RMF, regla que, desde luego, deberá mantenerse en el año de 2010 y ejercicios posteriores, para evitar las incongruencias que presenta el procedimiento establecido en el artículo 71 de la LISR.