

¿QUÉ PROCEDIMIENTO ELEGIR PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO EN CONSOLIDACIÓN FISCAL CORRESPONDIENTE AL AÑO 2005 Y SIGUIENTES?

C.P. Gabriel Reyes Rodríguez
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño
PRESIDENTE
C.P. C. José Luis Doñez Lucio
VICEPRESIDENTE GENERAL
C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN
C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
VICEPRESIDENTE FISCAL
Lic. Willebaldo Roura Pech
DIRECTOR EJECUTIVO
C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

VICEPRESIDENCIA FISCAL

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL
C.P.C. Noé Hernández Ortiz
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE SÍNDICOS ANTE EL SAT
C.P.C. José Luis Doñez Lucio
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT
C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)
Lic. Christian Natera Niño de Rivera
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL
C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza
COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
C.P.C. Patricia González Tirado
COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO

FISCO actualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

¿QUÉ PROCEDIMIENTO ELEGIR PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO EN CONSOLIDACIÓN FISCAL CORRESPONDIENTE AL AÑO 2005 Y SIGUIENTES?

*C.P. Gabriel Reyes Rodríguez
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

INTRODUCCIÓN

En el régimen de consolidación fiscal, hasta 2009 los principales beneficios que se otorgaban se traducían en diferimientos de impuestos, los cuales se debían pagar hasta que se presentara alguno de los supuestos que establecía el entonces artículo 64 de la ley de la materia; esto es, que hubiera una desincorporación parcial o total de alguna o todas las empresas que integraban el grupo de consolidación.

El 7 de diciembre de 2009 se publicó, en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, el cual entró en vigor el 1 de enero de 2010.

El principal cambio contenido en la reforma fiscal aprobada para 2010, consistió en delimitar el diferimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) a cinco años, que establecía procedimientos alternos para determinar el importe del impuesto diferido por consolidación, unos correspondientes al ISR diferido a 2004 y otros al impuesto de 2005 y siguientes.

En este contexto, cobra relevancia que los empresarios analicen la conveniencia o no de aplicar uno u otro procedimiento para la determinación del impuesto diferido de 2005 hacia adelante y, en todo caso, cuantifiquen las implicaciones fiscales de los mismos.

Por lo anterior, en este artículo se analizarán las diferencias entre los procedimientos existentes para evaluar sus ventajas y desventajas.

DISPOSICIONES FISCALES

RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

A. GENERALIDADES

El artículo 70-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece la obligación para las controladoras de enterar, en cada ejercicio fiscal, el ISR actualizado que hubieran diferido con motivo de la consolidación fiscal, generado en el sexto ejercicio fiscal anterior y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Para tal efecto, la controladora determinará el ISR diferido de 2005 y posteriores, con la aplicación del procedimiento del artículo 71 de la LISR o lo dispuesto en el artículo 71-A del mismo ordenamiento.

Adicionalmente, la regla I.3.6.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2010, para los casos de desincorporación y desconsolidación, establece la posibilidad para las controladoras de aplicar un procedimiento alternativo en lugar de aplicar el procedimiento regulado del segundo a séptimo párrafos de artículo 71, de la ley de la materia.

En este sentido, al estar vinculado el artículo 71 con la regla I.3.6.4 de la RMF, se puede aplicar la regla en mención en la determinación del ISR diferido por consolidación correspondiente al 2005 y años posteriores.¹

De acuerdo con los artículos 71 y 71-A de la LISR y con la regla I.3.6.4 de la RMF, los principales conceptos que generan ISR diferido por consolidación de 2005 en adelante, son los siguientes:

Concepto	Artículo de LISR		RMF
	71	71-A	Regla I.3.6.4
Pérdidas fiscales ²	✓	✓	✓
Dividendos contables	✓	✓	✓
Comparación de registros de CUFIN (ReCufin)	✓	✓	✓

¹ Sostener que la RMF no es aplicable (dado que sólo es procedente para los casos de desincorporación y desconsolidación), implicaría igualmente que el artículo 71 de la LISR no pudiera ser aplicable, en la medida que no regula expresamente el procedimiento para la determinación del ISR diferido, pues sólo regula los casos de desincorporación o desconsolidación, lo cual, entrañaría la imposibilidad de la determinación del ISR diferido.

² Las pérdidas fiscales generadas a 1998 no se consideran en la determinación del ISR diferido por consolidación, de acuerdo con la fracción XXXI del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la LISR para 2002.

Por lo que se refiere a la elección del procedimiento de determinación del ISR diferido de 2005, se debe analizar el año en el cual elegirá la opción mencionada, para lo cual debemos considerar lo siguiente:

1. El artículo Cuarto de las Disposiciones Transitorias (DT) de la LISR, estableció que en el ejercicio de 2010 solo para la determinación del ISR diferido por los ejercicios anteriores a 2005, se podía elegir entre aplicar lo dispuesto en el artículo 71 de la LISR o lo dispuesto en la fracción VIII de las DT, por lo que, a partir de ese año, ya no resultará aplicable lo dispuesto en el multicitado artículo transitorio.
2. Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 70-A de la LISR, la controladora determinará el ISR diferido de 2005 y posteriores, aplicando el procedimiento del artículo 71 o lo dispuesto en el artículo 71-A del mismo ordenamiento. Dicha opción la ejercerán las sociedades controladoras a partir del ISR diferido de 2005, el cual debe pagarse durante abril de 2011, tomando en cuenta que el procedimiento elegido se aplicará por un plazo mínimo de cinco años

Por lo que se refiere al entero del ISR diferido, el mismo se deberá efectuar en cinco ejercicios fiscales por la controladora conforme al siguiente calendario de pagos:

Año del ISR diferido	Porcentaje de pago				
	25%	25%	20%	15%	15%
2005	2011	2012	2013	2014	2015
2006	2012	2013	2014	2015	2016
2007	2013	2014	2015	2016	2017
2008	2014	2015	2016	2017	2018
2009	2015	2016	2017	2018	2019

Asimismo, el Contador Público Independiente que dictamine a las empresas que consoliden su resultado fiscal deberá opinar respecto a la determinación del ISR diferido por consolidación, así como sobre las partidas que lo generaron.

Derivado de lo anterior, consideramos que es de suma importancia que las controladoras analicen y evalúen las distintas partidas³ que integran su ISR diferido por consolidación y con base en el análisis realizado, elijan el procedimiento de determinación del ISR diferido que mejor les convenga.

B. DIVIDENDOS CONTABLES

El artículo 71 de la LISR considera como base para determinar el ISR diferido por consolidación correspondiente al dividendo contable, el importe actualizado⁴ de los mismos multiplicados por el factor 1.4286.⁵

Por su parte el artículo 71-A de la ley en mención para la determinación del impuesto diferido por dividendos nos remite al artículo 78 del mismo ordenamiento.

El artículo 78 de la LISR establece que el ISR en mención se determina aplicando al importe del dividendo incrementado con el impuesto correspondiente de las siguientes tasas:

- La tasa del impuesto vigente en los años en que se pagaron los dividendos.
- La tasa del ISR vigente en el año en que se deba pagar el impuesto diferido por dividendos. En este caso los dividendos se deberán actualizar desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que se deba pagar el ISR conforme lo establece el artículo 70-A del ordenamiento en mención. Esta opción deberá ejercerse por un periodo mínimo de cinco años.

Por lo que se refiere a la regla I.3.6.4 de la RMF, establece que el ISR por dividendos contables se determinará con la aplicación de la tasa del impuesto vigente en los años en que se paguen al importe actualizado⁴ de los mismos, incrementados con el impuesto correspondiente.⁶

Cabe mencionar que tanto el procedimiento del artículo 71-A y la regla I.3.6.4 de la RMF prevén el incremento del ReCufin consolidado (ReCufinco) con el importe de los dividendos correspondientes, una vez que se pague el ISR diferido.

Para ejemplificar lo anterior veamos el siguiente caso práctico correspondiente al ISR diferido, correspondiente al ejercicio fiscal de 2006 que se pagará en 2013.

³ Es importante que se cuente con el debido soporte documental de dichas partidas.

⁴ Desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que se deba pagar el ISR.

⁵ Para el ejercicio de 2013 se aplicará el factor 1.4085.

⁶ Para 2010 a 2012 la tasa será del 30% y el factor de piramidación de 1.4286, para 2013 la tasa será de 29% y el factor de 1.4085.



Datos:

- Dividendo contable pagado: \$2,000.
- Fecha de pago: junio de 2006.
- Factor de actualización⁷ para la base dividendos: 1.2201.
- Factor de actualización⁸ para el ISR diferido: 1.2168.
- Fecha de pago del ISR diferido: abril de 2013.

Concepto	Artículo 71-A		Artículo 71	RMF
	Opción 1 ⁹	Opción 2 ¹⁰		Regla I.3.6.4
Dividendo contable	\$2,000	\$2,000	\$2,000	\$2,000
Factor de actualización		1.2201	1.2201	1.2201
Dividendo actualizado	2,000	2,440	2,440	2,440
Factor de piramidación	1.3889	1.4085	1.4085	1.4085
Dividendo piramidado	2,778	3,437	3,437	3,437
Tasa de ISR	28%	29%	29%	29%
ISR por pagar	778	997	997	997
Factor de actualización	1.2168			
ISR por pagar actualizado	\$946	\$997	\$997	\$997
Importe que incrementa el ReCufinco	\$2,778	\$3,437		\$3,437

C. PÉRDIDAS FISCALES

Para determinar el importe de ISR diferido por pérdidas fiscales, los artículos 71 y 71-A de la LISR, así como la regla I.3.6.4 de la RMF establecen que se obtendrá aplicando al importe de las pérdidas fiscales pendientes de

⁷ Considerando que el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) de junio de 2005 y de abril 2013 equivale a 117.059 y 142.8435, respectivamente.

⁸ Considerando que el INPC de julio de 2006 y abril de 2013 equivale a 117.380 y 142.8435, respectivamente.

⁹ Aplicando la tasa del ISR vigente en el momento del pago del dividendo.

¹⁰ Aplicando la tasa del ISR vigente en el ejercicio en que se pague el impuesto.

disminuir en el ejercicio inmediato anterior al que se deba realizar el entero del impuesto diferido y en la participación consolidable que correspondan a dicho ejercicio (100 o 60%, según el ejercicio de que se trate).

La diferencia entre los tres procedimientos, consiste en que el artículo 71 y la regla I.3.6.4 de la RMF establecen que las pérdidas fiscales se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio anterior al que se deba pagar el impuesto diferido, lo cual no corresponde con el procedimiento del artículo 71-A de la LISR.¹¹

Otra diferencia entre los procedimientos radica en que el artículo 71-A de la LISR y la regla I.3.6.4 de la RMF establecen la posibilidad de incrementar el saldo del ReCufinco, conforme a lo siguiente:

1. El importe que resulte de restar a las pérdidas fiscales el importe del ISR diferido determinado y pagado en las disposiciones fiscales (artículo 71-A).
2. El importe que la Utilidad Fiscal Neta Consolidada (UFINCO) exceda con la UFINCO determinada en el ejercicio anterior (regla I.3.6.4 de la RMF).

Una vez analizado lo anterior, procedamos a realizar un caso numérico para determinar los efectos de ISR diferido con uno u otro procedimiento:

Datos:

- Pérdidas fiscales de 2006 pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2011: \$1,000.
- Pérdida fiscal consolidada del ejercicio anterior: \$450.
- Saldo de UFINCO consolidada de la declaración anterior: \$0.
- Factor de actualización¹² para la base de pérdidas: 1.2079.
- Factor de actualización¹³ para el ISR diferido: 1.2158.
- Fecha de pago del ISR diferido: abril de 2013.

¹¹ En este caso, el ISR diferido se actualizará desde el mes en que debió pagarse de no haber consolidado y hasta el mes inmediato anterior en el que se presente la declaración de pago.

¹² Considerando que el INPC de julio de 2006 y diciembre de 2012 equivale a 117.380 y 141.789, respectivamente.

¹³ Considerando que el INPC de abril de 2006 y abril de 2013 equivale a 117.481 y 142.8435, respectivamente.



Concepto	Artículo 71-A		Artículo 71	RMF
	Opción 1	Opción 2		Regla I.3.6.4
Pérdidas fiscales individuales	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
Factor de actualización			1.2079	1.2079
Pérdidas fiscales actualizadas	1,000	1,000	1,208	1,208
Pérdidas fiscales consolidadas				450
Pérdidas fiscales para ISR diferido	1,000	1,000	1,000	758
Tasa de ISR	30%	30%	30%	30%
ISR por pagar	300	300	363	227
Factor de actualización	1.2158	1.2158		
ISR por pagar actualizado	\$365	\$365	\$363	\$227
Importe que incrementa el ReCufinco	\$700	\$700		\$531

Concepto	RMF
	Regla I.3.6.4
Pérdida fiscal consolidada	\$450
Pérdidas fiscales individuales	1,208
Nueva utilidad fiscal consolidada	\$758
ISR por consolidación por pérdidas	227
UFINCO determinada	\$531
UFINCO determinada en la declaración anterior	0
Monto a incrementa ReCufinco	\$531

D. COMPARACIÓN DE RECUFIN

Los artículos 71 y 71-A de la LISR, así como la regla I.3.6.4 de la RMF establecen que para determinar el pago del ISR diferido, entre otras cosas, se comparará el saldo del ReCufinco con los saldos del ReCufin de la controladora y sus controladas correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior en la

participación que corresponda al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquel al que corresponda el pago del ISR diferido.

Asimismo, se establece cuando el saldo del ReCufinco sea mayor a los saldos del ReCufin de la controladora y sus controladas, se disminuirá el primero con el importe del segundo.

En el caso que el ReCufinco sea menor a los saldos del ReCufin de la controladora y sus controladas, se llevará el primero a cero y la diferencia entre ambos registros se considera utilidad y se multiplicará por el factor 1.4286.¹⁴ A la utilidad obtenida se le aplicará la tasa de 30%,¹⁴ obteniendo de esta forma el ISR diferido por comparación de ReCufin.

Además, dependiendo la opción que haya elegido la controladora para calcular el ISR diferido por dividendos contables y por pérdidas fiscales, podrá incrementar el ReCufinco correspondiente.

Datos:

- Saldo de ReCufinco al 31 de diciembre de 2006: \$1,000.
- Saldo de ReCufin de la controladora y controladas al 31 de diciembre de 2006: \$5,500.

Concepto	Artículo 71-A		Artículo 71	RMF
	Opción 1	Opción 2		Regla I.3.6.4
Saldo ReCufinco	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
Incremento por dividendos contables	2,778	3,437		3,437
Incremento por pérdidas fiscales	700	700		531
Saldo ReCufinco incrementado	4,478	5,137	1,000	4,968
Saldo ReCufin de la controladora y controladas	5,500	5,500	5,500	5,500
Diferencia	1,022	363	4,500	532
Factor de piramidación	1.4085	1.4085	1.4085	1.4085
Base para ISR diferido	1,439	512	6,338	749
Tasa de ISR	30%	30%	30%	30%
ISR diferido por diferencias de ReCufin	\$432	\$153	\$1,901	\$225

¹⁴ Para el ejercicio de 2013 se aplicará el factor 1.4085.

Resumen del ISR diferido por consolidación correspondiente al ejercicio de 2006

ISR diferido	Artículo 71-A		Artículo 71	RMF
	Opción 1	Opción 2		Regla I.3.6.4.
Dividendos contables	\$946	\$997	\$997	\$997
Pérdidas fiscales	365	365	363	363
Comparación de ReCufin	432	153	1,901	225
ISR diferido por consolidación 2006	\$1,743	\$1,515	\$3,261	\$1,585

Con base en los ejercicios expuestos, consideramos que la elección del procedimiento a seguir en la determinación del ISR diferido por consolidación, dependerá del análisis e importe de las distintas partidas que generen dicho impuesto. Asimismo, se deberá determinar el gravamen correspondiente de 2005 a 2009, considerando que cuando se elija una opción la misma deberá ejercerse por un periodo mínimo de cinco años, ya que no en todos los ejercicios puede representar un beneficio el método adoptado.

E. OTRAS REGLAS DE LA RMF

A la fecha, las autoridades fiscales sólo han emitido reglas misceláneas encaminadas a prevenir, en algunos casos, la duplicidad en el pago del ISR diferido por consolidación a 2004; sin embargo, están por emitirse las nuevas reglas misceláneas que aplicarán para la determinación del impuesto diferido para los ejercicios de 2005 y siguientes; por lo tanto, cuando se emitan será necesario se cuantifiquen las implicaciones fiscales de la aplicación de las mismas y, en su caso, se determine su aplicación.