

EL IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO Y SUS EFECTOS EN LA DESCONSOLIDACIÓN

C.P. JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega
PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

| | |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| Jesús Alvarado Nieto | Arturo Lomelín Martínez |
| Federico Aguilar Millán | Enrique A. Manrique Díaz Leal |
| Gustavo Amezcua Gutiérrez | Ernesto Manzano García |
| Ricardo Arellano Godínez | Ricardo Javier Mena Rodríguez |
| Francisco J. Arguello García | Marco Antonio Mendoza Soto |
| Víctor Manuel Cámara Flores | Francisco Moguel Gloria |
| José Antonio de Anda Turati | Óscar Ortiz Molina |
| Marcelo de los Santos Anaya | Armando Pérez Sánchez |
| Javier de los Santos Valero | Víctor M. Pérez Ruiz |
| José Miguel Erreguerena Albaitero | Pablo Puga Vértiz |
| José Ángel Eseverri Ahuja | Mario Jorge Ríos Peñaranda |
| Juan Manuel Franco Gallardo | Manuel Sainz Orantes |
| José Luis Gallegos Barraza | Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez |
| Antonio C. Gómez Espiñeira | Héctor Villalobos González |
| José Paul Hernández Cota | Francisco Miguel Wilson Loaiza |
| Francisco Xavier Hoyos Hernández | |

EL IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO Y SUS EFECTOS EN LA DESCONSOLIDACIÓN

C.P. JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

No obstante que la Ley del Impuesto al Activo fue abrogada desde 2008 y que a partir del 1 de enero de 2014 el régimen de consolidación fiscal prescribe del texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), los efectos tanto de ese impuesto en la consolidación y del propio régimen seguirán vigentes hasta en tanto opere la caducidad de manera definitiva para las operaciones de los grupos bajo el régimen en comento y la aplicación de las reglas de salida del régimen contenidas en el Art. 9 transitorio para 2014, así como en las Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal (RRMF) para 2014 y las que continúen vigentes de la misma resolución para 2013.

En este sentido, el inciso e) de la Fracc. XV, del Art. 9 transitorio para 2014 establece lo que procederá en cuanto al impuesto al activo diferido con motivo de la consolidación y la forma en la que se determinará el impuesto por pagar por la desaparición del régimen en estudio; de este modo, el inciso e) comentado establece lo siguiente:

- e) La sociedad controladora para determinar el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deberá enterar, así como el que podrán recuperar las sociedades controladas y ella misma, deberán estar a lo dispuesto por la fracción III del Artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

Por su parte la Fracc. III del Art. transitorio mencionado señala:

- III. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una sociedad controlada hubiere dejado de serlo con posterioridad al 31 de diciembre de 2007, la sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora y en el caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a

la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda

Debemos apuntar que las disposiciones anteriores son aplicables cuando la sociedad controladora aplicó lo dispuesto por la Fracc. XV del Art. 9 transitorio para 2014 con la finalidad de determinar el impuesto diferido a enterar con motivo de la desconsolidación. Esta misma disposición transitoria contiene la opción de calcular ese impuesto con base en el Art. 71 de la ley abrogada o conforme a la mecánica de la propia Fracc. XV en comento.

En relación con lo anterior, el Art. 6 transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (RMF) establece que, para efectos de la aplicación de lo dispuesto por el inciso a) de la Fracc. XV, del Art. 9 transitorio, seguirá siendo aplicable el procedimiento contenido en el numeral I.3.6.4 de la RMF para 2013. En materia de impuesto al activo diferido, este numeral se limita a señalar algo muy similar a lo dispuesto por la Fracc. III del Art. transitorio de 2008, no obstante que este numeral solo se aplica para efectos del impuesto sobre la renta; no obstante, no habrá efecto, pues como se apuntó, lo ahí señalado es casi igual a lo que se establece en la disposición transitoria. La regla miscelánea establece lo siguiente:

[...]

La sociedad controladora disminuirá del monto del Impuesto al Activo Consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, ambos actualizados en los términos del artículo 9, sexto párrafo de la Ley del Impuesto al Activo y en caso de que el monto del Impuesto al Activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo.

Aunado a lo anterior, debemos recordar que además de lo dispuesto por la Fracc. XV del Art. 9 transitorio, la desconsolidación también se encuentra regulada por las Fraccs. XVIII y XIX del mismo Art. transitorio, lo cual se debe a que en el decreto publicado el 1 de octubre de 2007, mediante el cual se reformó, entre otras, la LISR, para efectos de cálculo y entero del impuesto diferido con motivo de la consolidación se incluyó en adición a la mecánica contenida en el Art. 71, un procedimiento alternativo contenido en el Art. 71-A de esta ley.

En materia del impuesto al activo diferido, la Fracc. XVIII inciso b), al hacer referencia a lo que las sociedades controladoras deberán hacer, señala lo siguiente:

- b) Determinarán el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deba enterarse así como el que puedan recuperar las sociedades que hubieren tenido el carácter de controladas y de controladora, para lo cual

aplicarán los dispuesto en el inciso e) de la fracción XV del presente artículo transitorio.

Como se puede apreciar, en materia del impuesto al activo consolidado pagado por la controladora y el que se tiene derecho a recuperar, las disposiciones que regulan tales situaciones son similares y establecen la misma mecánica, en el sentido de que la sociedad controladora disminuirá del impuesto al activo por recuperar el impuesto que corresponda a la controlada que se desincorpora y, en caso de que el consolidado sea inferior, la controladora pagará la diferencia y entregará constancia a la controlada que se desincorpora para que sea ella quien lo pida en devolución.

Las reglas en la materia en discusión son escasas y no regulan con precisión las diversas situaciones a las que las sociedades que habiendo tenido el carácter de controladoras o controladas enfrentan al momento de determinar el impuesto al activo que deberán pagar, esto en el caso de la controladora y el que puede recuperar tratándose de las controladas.

La falta de regulación obliga a los contribuyentes a interpretar las disposiciones, pudiendo no coincidir con el criterio de las autoridades fiscales; por ejemplo, las disposiciones analizadas hacen referencia a lo que acontece cuando una sociedad se desincorpora del régimen pero no se regula, en materia del impuesto al activo propiamente lo que hemos mencionado como desconsolidación. En este caso, lo primero que cabría como interpretación es lo que señalaba el Art. 71 de la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 en el sentido de que en el caso de desconsolidación la mecánica de desincorporación será aplicable para cada controlada incluyendo a la controladora.

En su momento, la aplicación de esta disposición presentó diversos problemas, pues en realidad generaba distorsiones importantes en el momento de la determinación del impuesto sobre la renta diferido que con motivo de la desconsolidación, las sociedades controladoras debían enterar, de ahí la necesidad de la emisión de diversas reglas en la resolución miscelánea. Entre otros, uno de los problemas que enfrentó la referencia que hacía el Art. 71 respecto a la desconsolidación, es que lo dispuesto ahí estaba pensado para el caso de que una sociedad dejara de ser controlada, pero al momento de conjuntar los efectos de todas las controladas que dejaron de serlo con motivo de una desconsolidación, se generaban distorsiones.

Esta problemática se presenta al momento de la determinación del impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación, la controladora deberá de enterar y por la emisión de las constancias que tiene la obligación de emitir, pues como se desprende de las disposiciones citadas, siempre se regula la desincorporación de alguna sociedad.

De proceder lo antes apuntado, nos lleva a la siguiente duda en cuanto a si la controladora determinó por sí misma un impuesto al activo en lo individual. En este caso habrá que remitirse a lo que establecía el Art. 13 de la LIA, mismo que en su

momento también fue criticado por su escueta regulación de un régimen complejo como lo era el de la consolidación fiscal.

En términos generales, el Art. 13 llevaba a la conclusión de que la controladora no se consideraba como un ente distinto del consolidador como se concluía respecto de las controladas y entonces la controladora incluía a sus activos y pasivos los de las controladas en la participación consolidable haciendo las eliminaciones correspondientes para llegar al consolidado.

Otra inquietud que surge es la forma en que la sociedad controladora emitirá la constancia para que las controladas recuperen el impuesto al activo; en ese caso, la interpretación lógica es que se emite en forma proporcional el monto que cada sociedad controladora tenga por recuperar, dejando fuera el impuesto correspondiente a la parte no consolidable y, por supuesto, aquel impuesto consolidado por el que se haya perdido el derecho a recuperar. Conforme a este análisis, una posible solución a las dudas que surgen con respecto a la determinación del impuesto que la controladora deba de enterar con motivo de la desconsolidación, sería que la controladora determine por cada una de las controladas haciendo un total por todas ellas, pero excluyendo del cálculo a la controladora, pues como se mencionó, esta conclusión surge de una interpretación armónica de las disposiciones analizadas. Si después de ese saldo en las cuentas quedará algún monto por recuperar, sería de la controladora.

Con lo anterior, se evita un pago en exceso cuya recuperación tampoco está regulada en su totalidad, pues habría que remitirse a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, bajo el concepto del pago de lo indebido y además, individualizando los saldos por recuperar se evita que esos saldos se contaminen con los de las demás sociedades controladas.

Otra situación que no fue regulada con precisión, es el momento en el que las controladoras deberán determinar el impuesto al activo diferido deberán pagar, pues conforme al Art. 3 del decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007, alguna de las sociedades aún están dentro del plazo para la recuperación del impuesto al activo pagado.

Por último, hay que mencionar que para efectos del entero, la Fracc. XIX del Art. 9 transitorio para 2014, el impuesto al activo se enterará en los mismos términos que el impuesto sobre la renta, pero falta aclarar el momento de expedición de la constancia por parte de la controladora. Por lo antes mencionado y en virtud de que lo que hemos denominado como reglas de desconsolidación seguirán vigentes hasta que opere la caducidad, resulta recomendable tener una regulación más precisa de la que hoy se tiene, no obstante que esta sea por medio de la resolución miscelánea, ya que, de lo contrario, se podrían generar contingencias cuya resolución final lleve varios años, haciendo entonces ineficiente la posición financiera de las empresas que consolidaron y, con ello la inseguridad jurídica.