

La PTU en la determinación de la CUFIN

Autor: C.P. Héctor García Juárez - Socio
Coautor: C.P. Juan Carlos Tello Zanabria

Este artículo tiene por objeto presentar ciertos argumentos de interpretación mediante los cuales se puede concluir que la PTU no tiene un efecto negativo en la determinación de la Utilidad Fiscal Neta (UFIN) del ejercicio, todo esto derivado de la falta de claridad de las disposiciones fiscales que la regulan.

Introducción

En el año 2005 se dio el primer antecedente respecto a la posibilidad de disminuir la PTU sin restricción alguna, ya que a partir del 1 de enero de 2005 se reformó la fracción I del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) para permitir la disminución de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU) pagada de la utilidad fiscal del ejercicio.

No obstante lo anterior, mediante disposición transitoria se estableció que tal disminución sólo sería aplicable a la PTU generada a partir del 1 de enero de 2005, situación que originó que la disminución en comento se llevaría a cabo hasta la determinación del ISR correspondiente al ejercicio 2006, es decir, la PTU generada en el año 2005 se pudo deducir hasta el ejercicio 2006 que fue el ejercicio en que ésta fue pagada.

En ejercicios anteriores a 2006, se permitía considerar la PTU pagada como una deducción del ejercicio, sin embargo dicha deducción estaba limitada en su monto, como se muestra a continuación:

Ejercicio	Monto deducible
1992 - 2001	Deducible en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingresos del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de la Ley del ISR (Fracción III del artículo 25 de la Ley del ISR)
2002	No deducible. La fracción XC del artículo segundo transitorio para el ejercicio fiscal de 2002 establece que la deducibilidad será considerada en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del producto interno bruto
2003 - 2004	Deducible a partir del ejercicio fiscal de 2004 en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingresos del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de la Ley del ISR. La deducción en comento es del 40% en el ejercicio fiscal de 2004 y 80% en 2005 (Fracción XIV del artículo segundo transitorio de la Ley del ISR para 2003)
2005 – a la fecha	100% disminuible de la utilidad fiscal en el ejercicio en que se pague.

Como se puede observar, a partir del ejercicio fiscal de 1992 y hasta el ejercicio fiscal de 2004 se contemplaba la deducción de la PTU para fines del ISR, no obstante lo anterior, en la práctica

era muy difícil que las empresas pudieran generar una deducción por este concepto, ya que la mecánica establecida para su determinación limitaba el monto deducible.

Por su parte, el artículo 88 de la Ley del ISR también sufrió modificaciones en el ejercicio fiscal de 2005 en lo que respecta al procedimiento para determinar la UFIN, el cambio obedece principalmente a la incorporación en la Ley de la disminución de la PTU de la utilidad fiscal para efectos del ISR, sin embargo, la redacción de este cambio ha generado una serie de confusiones que pudieran dar lugar a concluir que la PTU debe disminuirse en el cálculo de la UFIN, lo cual, en nuestra opinión no debiera ser procedente

Estos cambios en las disposiciones aludidas son motivo del presente análisis, ya que no es del todo claro la manera en que debe determinarse la UFIN del ejercicio fiscal de 2006 y subsecuentes (al menos mientras sea modificado el actual artículo 88 de la Ley del ISR)

Aspectos generales de la UFIN

En términos generales podemos señalar que la UFIN y por consecuencia la CUFIN representa la parte de las utilidades contables de las empresas que ya fueron afectas al pago del ISR y que por ello pueden distribuirse sin un cargo adicional por concepto de ISR a los accionistas.

Por consiguiente, determinar el saldo de la CUFIN de manera adecuada, no sólo es importante para definir si un dividendo es o no afecto al pago del impuesto, dicho saldo también es indispensable para determinar, entre otros, el costo fiscal de las acciones de la sociedad, o incluso para calcular los efectos derivados del diferimiento del ISR por consolidación fiscal

Si la finalidad que tiene el cálculo de la UFIN del ejercicio es la de determinar el resultado fiscal neto del que dispone el contribuyente para repartir utilidades, se vuelve imperativo que dicho cálculo “empate” de alguna manera con el saldo real de las utilidades contables de la empresa, con objeto de que exista similitud entre las utilidades que ya pagaron impuestos y las que contablemente pueden distribuirse a través de un dividendo.

En este sentido, la forma en que el legislador intentó “empatar” el saldo de la UFIN con la utilidad contable del ejercicio, fue mediante la disminución de las partidas denominadas no deducibles permanentes (ISR y gastos no deducibles) que en su momento sí fueron deducciones para efectos de determinar la utilidad contable. Este procedimiento se encuentra previsto en el artículo 88 de la Ley del ISR y más adelante profundizaremos en el mismo.

A continuación mostraremos un ejemplo de las diferencias que existen cuando se determina la utilidad fiscal y la utilidad contable, considerando para tales efectos que se trata de una empresa que no tiene empleados, ya que durante el desarrollo de este tema explicaremos el efecto de la PTU en la determinación de la UFIN.

Concepto	Enfoque Contable	Enfoque Fiscal
Ventas	\$ 2,000	\$ 2,000
Costos y Gastos del ejercicio	(1,300)	(1,300)
Gastos no deducibles	(80)	0

Utilidad antes de impuestos	\$ 620	\$ 700
Impuesto	(196)	0
Utilidad después de impuestos	<u>\$ 424</u>	<u>\$ 700</u>

Con base en los datos anteriores, sólo se podría repartir dividendos hasta por un importe de \$424, aun y cuando la utilidad fiscal del ejercicio sean \$700. Derivado de lo anterior, la UFIN del ejercicio se determina disminuyendo las partidas no deducibles permanentes de manera que la utilidad fiscal susceptible de repartirse empate con la utilidad contable del ejercicio a través del siguiente procedimiento:

Concepto	Importe
Utilidad fiscal	\$ 700
ISR del ejercicio	(196)
Gastos no deducibles	(80)
UFIN del ejercicio	<u>\$ 424</u>
Utilidad después de impuestos (contable)	\$424
Diferencia	<u>\$ 0</u>

Como se puede apreciar, el monto máximo de utilidades susceptible de repartirse una vez que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas, es la cantidad de \$424, misma cantidad que es susceptible de repartirse sin el pago de impuestos, puesto que procederían del saldo de la CUFIN.

Determinación de la UFIN a partir del ejercicio fiscal de 2005

El artículo 88 de la Ley del ISR establece la siguiente obligación para las personas morales:

“Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 11 de esta Ley”.

Adicionalmente, el artículo 88 establece la manera en la que se debe determinar la UFIN del ejercicio. Esta es la disposición que ha venido causando controversia y textualmente señala lo siguiente:

“ Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.”

Como se puede observar, en dicho párrafo se hace mención a la PTU pagada que es disminuible de la utilidad fiscal. La parte interesante aquí es definir si se tiene que dar un efecto o no a dicha PTU en el cálculo de la UFIN.

Para efectos de llevar a cabo un análisis de este punto es necesario representar la mecánica para la determinación de la UFIN en un cada uno de sus componentes, como sigue:

Resultado fiscal del ejercicio

Menos:

ISR pagado

Menos:

Partidas no deducibles (1)

UFIN DEL EJERCICIO

(1) excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma).

Sobre el particular consideramos que la mención que se hace a la PTU en el artículo 88 de la Ley, es para aclarar que la PTU pagada forma parte de la excepción que se incluye en dicha disposición, es decir, que la PTU por ser una partida no deducible de acuerdo con la Ley del ISR y precisamente para evitar darle un doble efecto se aclara en dicha disposición que la partida no deducible, representada por la PTU, no debe considerarse dentro del total de las partidas no deducibles que se restan para la determinación de la UFIN.

En este sentido, fracción XXV del artículo 32 de la Ley del ISR establece que no serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que corresponda a trabajadores, a miembros del consejo de administración, o a obligacionistas o a otros.

La PTU forma parte de los conceptos no deducibles que se incluyen en la fracción XXV del artículo 32 antes citado, sin embargo, al estar incluidas otras partidas en esa fracción seguramente resultaba impráctico haber hecho referencia a dicha fracción para mencionar que no se incluyera la PTU en las partidas no deducibles que se restan del resultado fiscal, puesto que hubiera sido necesario hacer mayores aclaraciones y finalmente hubiera sido necesario hacer una referencia final a la fracción I del artículo 10, para aclarar que se trataba de la PTU que fue disminuida de la utilidad fiscal.

Consecuentemente, la PTU pagada tiene una doble connotación:

1. Por una parte, es una de las partidas no deducible incluidas en la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del ISR
2. Y por otra parte es una partida disminuible de la utilidad fiscal.

Si bien el efecto final es que la PTU pagada disminuya el resultado fiscal, lo cierto es que el concepto bajo el cual se disminuye no es el de una deducción fiscal, sino que se trata de una partida que directamente se resta de la utilidad fiscal.

Por lo tanto, la conclusión a la que llegamos es que la PTU pagada, que fue disminuida de la utilidad fiscal del ejercicio, no debe incluirse en las partidas que se restan en la determinación de la UFIN, ni como una partida independiente ni como parte de las partidas no deducibles que se restan del resultado fiscal.

Por otra parte, también vale la pena mencionar el efecto que tiene la provisión contable que se reconoce en cada ejercicio de la PTU generada en el propio año. En relación con este contexto, desde nuestro punto de vista es indiscutible que la PTU provisionada del ejercicio no forma parte de la PTU a que hace referencia la fracción XXV del artículo 32 y por consecuencia no debe disminuirse del resultado fiscal para determinar la UFIN

Sobre el particular consideramos que la provisión contable de la PTU, forma parte de las partidas a que hace referencia la fracción VIII del citado artículo (provisiones para la creación o el incremento de reservas de activo o pasivo con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio), misma que de acuerdo con el propio artículo 88 son exceptuadas del cálculo.

No omitimos señalar que el criterio de las autoridades pudiera ser diferente al analizado en este artículo, no obstante, a la fecha de publicación del mismo, las autoridades fiscales no se habían pronunciado respecto de su criterio en la determinación de la UFIN.

A continuación se muestra, desde nuestro punto de vista, el cálculo de la UFIN del ejercicio y posteriormente empataremos la UFIN contra la utilidad contable neta del ejercicio, de manera que se pueda percibir como un elemento adicional, la razón de nuestras conclusiones:

Estado de resultados contable y fiscal

Concepto	Efecto Contable	Efecto Fiscal
Ventas	\$ 2,000	\$ 2,000
Costos y gastos del ejercicio	(1,300)	(1,300)
Gastos no deducibles	(80)	0
Provisión de PTU	* (90)	0
Utilidad antes de impuestos	<u>\$ 530</u>	<u>\$ 700</u>
PTU Pagada en el ejercicio	0	*(90)
Resultado Fiscal		<u>\$610</u>
ISR 28% (\$610 x 28%)	(171)	0

Utilidad después de impuestos	<u>\$ 359</u>	<u>\$ 610</u>
-------------------------------	---------------	---------------

* Datos considerando que la provisión del año es igual al monto pagado y que en su momento correspondió a la provisión del año anterior.

A continuación se muestra el efecto de determinar la UFIN sin disminuir la PTU y disminuyendo la misma

Concepto	Monto (sin disminución de PTU)	Monto (con disminución de PTU)
Resultado fiscal	\$ 610	\$ 610
ISR del ejercicio	(171)	(171)
Gastos no deducibles	(80)	(80)
PTU		(90)
UFIN del ejercicio	<u>\$ 359</u>	<u>\$ 269</u>
Utilidad después de impuestos (contable)	\$359	\$359
Diferencia	<u>\$ 0</u>	<u>\$ (90)</u>

Como se puede observar, la PTU pagada en el ejercicio ya se encuentra disminuida del resultado fiscal, por lo tanto, de volver a disminuirla se estaría dando un efecto negativo en perjuicio del contribuyente, originándose al momento de distribuir dividendos que se duplicara el pago del impuesto por la parte que ya estuvo sujeta a gravamen.

Pretender disminuir la PTU del resultado fiscal del ejercicio sería un flagrante perjuicio para los contribuyentes y sería contraria al espíritu de la Ley

CONCLUSIÓN

Debido a una desafortunada redacción por parte de los legisladores, no existe claridad respecto del efecto que debe tener la PTU pagada en la determinación de la UFIN del ejercicio.

Considerando que la PTU pagada en el ejercicio ya se disminuyó para determinar la utilidad fiscal (y por lo tanto el resultado fiscal) no debe disminuirse nuevamente del resultado fiscal, puesto que con ello se duplicaría indebidamente su efecto en la determinación de la UFIN. Por lo tanto somos de la opinión que las partidas no deducibles que se deben disminuir del resultado fiscal para la determinación de la UFIN del ejercicio, no deben incluir la PTU pagada en el ejercicio, ni la provisión contable de la PTU, por disposición expresa del artículo 88 de la Ley.