

# Breves Fiscales

L.C.C. Ángel Alfredo Espinosa Rodríguez

Impuestos de Línea

C.P. Ricardo Hernández Rojas

17 de Mayo de 2011

## **Pago del impuesto sobre la renta (ISR) diferido en el caso de desconsolidación**

### *Antecedentes*

El 1 de enero de 2010 entraron en vigor diversas reformas en materia de consolidación fiscal, las cuales establecen, en términos generales, que las sociedades controladoras deberán enterar, en cinco pagos anuales, el ISR actualizado que hubieran diferido en el régimen de consolidación fiscal y que se hubiera generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

Es decir, que en 2010 se realizó el pago de la primera parcialidad correspondiente al 25% del ISR diferido acumulado hasta 2004, y en 2011 se realizó el segundo pago correspondiente al 25% de dicho impuesto, así como el primer pago correspondiente al 25% del ISR diferido en 2005.

Ahora bien, el remanente del ISR diferido acumulado hasta 2004 y el correspondiente al de 2005 se pagará de la siguiente manera:

<u>ISR diferido</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
25%		2012
20%	2012	2013
15%	2013	2014
15%	2014	2015

Para efectos de lo anterior, las sociedades controladoras que difirieron el ISR por los ejercicios anteriores a 2005 y que al 31 de diciembre de 2009 no lo hubieran pagado, debieron aplicar el procedimiento establecido en el artículo 71 de la Ley del ISR (LISR) o haber optado por el previsto en la fracción VIII del artículo cuarto de las disposiciones transitorias para 2010 de dicha ley<sup>1</sup>.

Asimismo, las sociedades controladoras que difirieron el ISR por los ejercicios de 2005 a 2010 y que al 31 de diciembre de 2010 no lo hubieran pagado, deberán aplicar el procedimiento señalado en el artículo 71 de la LISR u optar por el contenido en el

<sup>1</sup> Fracción VI del artículo cuarto transitorio para 2010 de la LISR.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

artículo 71-A de la misma ley. Una vez que hubieran elegido el procedimiento, éste deberá aplicarse por un plazo mínimo de cinco ejercicios fiscales<sup>2</sup>.

De lo anterior, emana la siguiente pregunta:

¿Cuál es el procedimiento que las sociedades controladoras deben seguir para determinar el ISR diferido por desconsolidación, cuando parte del mismo ya se ha comenzado a enterar en términos de la fracción VI del artículo cuarto transitorio para 2010 de la LISR y del artículo 70-A de la misma ley?

Es decir, ¿cuál sería el procedimiento en específico a seguir, si el grupo que consolida ya realizó los pagos de la primera y segunda parcialidades correspondientes al ISR diferido acumulado a 2004, así como la primera parcialidad del ISR diferido de 2005, y se desconsolidara el grupo en 2011?

### *Análisis y comentarios*

Existen diversas disposiciones en el régimen de consolidación que podrían servir de punto de partida para contestar la pregunta anterior; sin embargo, es necesario precisar que no existe disposición expresa que prevea el caso que se plantea.

Por lo tanto, la falta de regulación y claridad de las disposiciones fiscales en materia de consolidación en relación con el caso que nos ocupa, evidentemente derivará en incertidumbre jurídica para los grupos que consolidan y que se ubiquen en el supuesto mencionado. En este sentido, resulta necesario que las autoridades regulen el procedimiento que deberá seguirse.

Bajo este contexto, el artículo 64 de la LISR establece que el impuesto que se hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal deberá enterarse en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas del grupo.
- b) Varíe la participación accionaria en una sociedad controlada.
- c) Se desincorpore una sociedad controlada.
- d) Se desconsolide el grupo.

Asimismo, establece que en cada ejercicio fiscal se deberán enterar el ISR diferido a que se refiere el artículo 70-A de la LISR.

Como puede observarse, el artículo 64 de la LISR prevé que el pago del impuesto que se hubiera diferido, se entere en su totalidad, entre otros supuestos, cuando se desconsolide el grupo y, adicionalmente, en cada ejercicio, considerando cualquiera de los procedimientos a que se refiere el artículo 70-A de la LISR, ¿siempre y cuando no se encuentre en los supuestos de desconsolidación?

<sup>2</sup> Segundo párrafo del artículo 70-A de la LISR.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionalista calificado.

Al respecto, es importante señalar que el propio artículo 70-A antes mencionado, establece en su último párrafo, que en caso de desincorporación, no se considerarán en el cálculo correspondiente, los conceptos previamente reconocidos para la determinación y pago del ISR diferido en consolidación fiscal.

¿Pero qué debe hacerse si las sociedades controladoras ya realizaron pagos parciales del ISR diferido?

En este sentido, el artículo 71 de la LISR establece que cuando una sociedad deje de ser controlada, la sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Asimismo, establece que cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado, estará a lo dispuesto en el propio artículo 71 por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma.

Conforme a lo anterior, podría sostenerse que lo dispuesto en el artículo 70-A, relativo a no incluir los conceptos por los que ya se determinó el ISR diferido, sería aplicable también al caso de desconsolidación; sin embargo, no existe una referencia clara en este sentido.

Por otro lado, al interpretar de forma expresa las disposiciones antes señaladas, existiría una contraposición entre ellas, en virtud de que el artículo 64 de la LISR establece la obligación de pagar la totalidad del ISR que se hubiera diferido en el caso de desconsolidación, y no prevé lo que debe hacerse en el caso de que ya se hubiera enterado parcialmente parte del mismo en los términos del artículo 70-A de la propia ley, ya que es precisamente este último artículo el que regula dicho supuesto pero sólo en el caso de desincorporación.

Para una mayor comprensión, acompañamos un ejemplo numérico:

Datos y supuestos de los ejercicios 2004 y 2005:

La tasa del ISR en todos los años es del 30%, y no se tienen conceptos no deducibles para determinar la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN).

Consideramos que de 2006 a 2010 no hubo utilidades ni pérdidas fiscales.

La participación consolidable es del 100%.

Concepto	CUFIN consolidada (CUFINCO)					CUFIN individual		
	2004	2005	2004	2005	Saldo	2004	2005	Saldo
Controladora/ Utilidad fiscal	\$150	\$200				\$105	\$140	\$245
Controlada/Pérdida fiscal	(100)	(150)						
Resultado fiscal consolidado	\$50	\$50	\$35	\$35	\$70			
Tasa de ISR	30%	30%						
ISR	\$15	\$15						

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

Para determinar el ISR diferido de 2004 y 2005 se aplicó el artículo 71 de la LISR, en conjunto con el procedimiento alternativo contenido en la Regla I.3.6.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) vigente. El procedimiento para su determinación es el siguiente:

<u>Concepto</u>	<u>2004</u>		<u>2005</u>	
ISR diferido por pérdidas	\$30	*	\$45	**
ISR diferido por comparaciones de CUFIN***	0		0	
<b>ISR diferido total</b>	<b>\$30</b>		<b>\$45</b>	

\* ISR diferido generado por la pérdida fiscal de la controlada por la tasa del 30% ( $\$100 \times 30\% = \$30$ )

\*\* ISR diferido generado por la pérdida fiscal de la controlada por la tasa del 30% ( $\$150 \times 30\% = \$45$ )

\*\*\*No se generan efectos por comparaciones de CUFIN debido a la aplicación de la Regla I.3.6.4. en virtud de que el entero del ISR diferido generado por las pérdidas fiscales, incrementa el saldo de la CUFINCO neutralizando el diferencial de las comparaciones de CUFIN, como se muestra a continuación:

<u>Concepto</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
CUFINCO	\$35	\$35
Incremento en CUFINCO****	70	105
CUFINCO ajustada	\$105	\$140
CUFIN individual	105	140
Diferencia de CUFIN	\$0	\$0

\*\*\*\* Incremento en la CUFINCO derivado del entero del ISR diferido generado por la pérdida fiscal de la controlada por el diferido en 2004 \$70 y en 2005 \$105.

El esquema de pagos del ISR diferido por consolidación fiscal sería el siguiente:

Cálculo y tabla de pagos:

<u>Año de pago</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>Total</u>
2010	\$ 7.50		\$ 7.50
2011	7.50	\$ 11.25	18.75
2012	6.00	11.25	17.25
2013	4.50	9.00	13.50
2014	4.50	6.75	11.25
2015		6.75	6.75
<b>Total</b>	<b>\$ 30.00</b>	<b>\$ 45.00</b>	<b>\$ 75.00</b>

Como ya se comentó, el grupo se desconsolidará en 2011, y de 2006 a 2010 no se generaron utilidades o pérdidas fiscales. Para determinar el ISR por desconsolidación, el grupo aplicará el artículo 71 de la LISR, en conjunto con el procedimiento alternativo

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesional calificado.

contenido en la Regla I.3.6.4. de la RMF vigente, por lo que no se generan efectos por comparaciones de CUFIN.

En términos generales, el artículo 71 antes mencionado señala que en el caso de desconsolidación, las sociedades controladoras deberán reconocer los efectos de la desconsolidación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria, en este caso, 2010.

Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad o pérdida fiscal consolidada: a) el monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que se hubieran incluido previamente en la determinación del resultado fiscal consolidado, y que se encuentren pendientes de amortizar a la fecha de la desconsolidación; b) las utilidades que se deriven por las comparaciones de CUFIN; c) los dividendos que las sociedades del grupo se hubieran pagado entre sí y que no hubieran provenido de CUFIN; y d) las pérdidas pendientes por amortizar por enajenación de acciones a la fecha de la desconsolidación.

De acuerdo con la Regla I.3.6.4. de la RMF no se generarían efectos por comparaciones de CUFIN por la desconsolidación en virtud de que, en términos de dicha disposición, el entero del ISR diferido generado por las pérdidas fiscales, incrementa el saldo de la CUFINCO neutralizando el diferencial de las comparaciones de CUFIN.

<b>Concepto</b>	<b>2010</b>
<b>CUFINCO</b>	\$70
<b>Incremento en CUFINCO</b>	175
<b>CUFINCO ajustada</b>	\$245
<b>CUFIN individual</b>	245
<b>Diferencia de CUFIN</b>	\$0

Considerando lo anterior, el ISR diferido a enterar por la desconsolidación es el siguiente:

<b>Concepto</b>	<b>2010</b>
<b>Utilidad o pérdida de la controladora</b>	\$0
<b>Utilidad o pérdida de la controlada</b>	0
<b>Utilidad fiscal consolidada</b>	\$0
<b>Efecto por desconsolidación<sup>3</sup></b>	250
<b>Base</b>	\$250
<b>ISR por desconsolidación (30%)</b>	\$75

Como puede observarse, al desconsolidar, el grupo tiene que enterar el ISR que difirió durante el régimen de consolidación con independencia de los pagos efectuados del mismo a través del procedimiento establecido en el artículo 70-A de la LISR, por lo que parte del ISR diferido se estaría enterando dos veces.

<sup>3</sup> Pérdidas fiscales de sociedades controladas utilizadas en el régimen de consolidación pendientes de amortizar por la sociedad que las generó.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesional calificado.

Es evidente que la falta de regulación del caso en particular deriva en incertidumbre jurídica para los grupos que pretenden desconsolidar su resultado fiscal, lo que hace aún más complejo el salir del régimen una vez aplicadas las reformas en consolidación vigentes a partir de 2010.

### *Entero del ISR diferido sin considerar el pagado con anterioridad*

Suponiendo sin conceder, que sea válido concluir que los conceptos que generan el ISR diferido determinado en términos del artículo 70-A de la LISR no deben incluirse en la determinación de aquél determinado por la desconsolidación del grupo en términos del artículo 64 de la LISR, dichos artículos no precisan el procedimiento a seguir para la determinación del ISR diferido por el que ya se pagó el impuesto y eviten generar incertidumbre jurídica a los contribuyentes.

Por lo anterior, sugeriríamos que las autoridades fiscales regulen el supuesto analizado.

### *Acreditamiento del ISR diferido pagado en años anteriores*

Al respecto, consideramos que la sociedad controladora debería estar en posibilidades de acreditar el ISR diferido por consolidación pagado a través de los procedimientos establecidos en la fracción VI del artículo cuarto transitorio para 2010 de la LISR y el artículo 70-A de la misma ley, contra el ISR diferido calculado en términos del artículo 71 de la LISR.

Bajo este supuesto, la sociedad controladora sólo acreditaría el ISR diferido que hubiera pagado en términos la fracción VI del artículo cuarto transitorio para 2010 de la LISR y del artículo 70-A de la misma ley, contra el total del ISR diferido que a la fecha de la desconsolidación hubiera generado durante el régimen.

Aunque más sencillo y transparente, este supuesto podría llevar a los grupos que consolidan a enterar un ISR diferido adicional que se generaría por el diferencial de tasas que pudiera existir durante el régimen de consolidación.

<b>Concepto</b>	<b>2010</b>
<b>Controladora</b>	\$0
<b>Controlada</b>	0
<b>Utilidad fiscal consolidada</b>	\$0
<b>Pérdidas fiscales no amortizadas</b>	250
<b>Utilidad por desconsolidación</b>	\$250
<b>ISR total diferido en consolidación (30%)</b>	\$75
<b>Acreditamiento del ISR diferido por el que se pagó el impuesto de acuerdo con el esquema de pagos</b>	26.25
<b>ISR a enterar por desconsolidación</b>	\$48.75

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

### Conclusiones

El artículo 64 de la LISR establece la obligación de enterar la totalidad del ISR que se hubiera diferido durante el régimen de consolidación. Sin embargo, no prevé expresamente el procedimiento que debe seguirse en el caso de desconsolidación, cuando parte de dicho impuesto ya se hubiera enterado en términos del artículo 70-A de la LISR<sup>4</sup>.

Al respecto, es precisamente el artículo 70-A antes mencionado el que regula dicho supuesto pero sólo en el caso de desincorporación.

Lo anterior genera incertidumbre jurídica a los grupos que pretenden desconsolidar su resultado fiscal ya que tendrían que enterar el total ISR que difirieron durante el régimen de consolidación con independencia de los pagos que, del mismo, hubieran efectuado a través del procedimiento establecido en el artículo 70-A de la LISR.

Por lo anterior, una parte del ISR diferido por consolidación se estaría enterando dos veces.

Al respecto, consideramos apremiante que las autoridades hacendarias regulen claramente el procedimiento a seguir por parte de la sociedad controladora en los casos de desconsolidación cuando ya hayan efectuado pagos parciales del ISR diferido, para evitar errores de cálculo y entero de dicho impuesto.

Es innegable que quedan varias preguntas en el aire para las sociedades controladoras; por ejemplo, entre otras: ¿puedo continuar con los pagos diferidos después de desconsolidar y únicamente pagar el ISR diferido que no se encuentre en ese supuesto?, ¿sería recomendable acercarse a la autoridad para exponer el caso y obtener una autorización del procedimiento a seguir en el supuesto de desconsolidación?; por lo que es indispensable regular claramente esta situación.

Como es de su conocimiento, el régimen de consolidación fiscal considera a diversas empresas pertenecientes a un mismo grupo como un solo ente jurídico para efectos tributarios; no obstante, existen algunos temas que no están regulados claramente en las disposiciones fiscales vigentes, tal es el caso del acreditamiento de los pagos provisionales del ISR de sociedades controladas que se desincorporan del régimen antes del cierre del ejercicio fiscal.

---

<sup>4</sup> O en términos de la fracción VI del artículo cuarto transitorio para 2010 de la LISR, para el caso del ISR diferido generado hasta 2004.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesional calificado.