

Punto de Vista

EL IMPACTO CONTABLE DE LAS MODIFICACIONES AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La Noticia...

El pasado 7 de diciembre de 2009 se publicó, en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, las cuales entrarán en vigor el 1 de enero de 2010.

El Poder Ejecutivo a través de la exposición de motivos, divulgó las principales causas para realizar esta reforma, entre las que destaca, la disminución en la recaudación fiscal de 2009, resultado de la crisis financiera internacional y de la contingencia sanitaria ocurrida en nuestro país a finales de abril de 2009. Asimismo, para el ejercicio 2010 se anticipa una menor recaudación de ingresos tributarios, ya que este déficit ya no podrá ser compensado con ingresos petroleros.

¿Estábamos preparados para estos cambios?

Entre las modificaciones más significativas se encuentran las relacionadas al "Régimen de Consolidación Fiscal" en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR). Con éstas, se prevé que, en la mayoría de los casos se tengan impactos significativos en los grupos que tributan bajo dicho régimen, afectando su situación financiera desde 2009, consecuentemente su flujo de efectivo (capital de trabajo) a partir de 2010, año en que tendrá que hacer desembolsos importantes para liquidar el ISR que se había diferido con motivo de la consolidación fiscal "*ISR diferido por consolidación fiscal*".

¿Cuáles son las nuevas reglas y los cambios significativos?

Se reduce el periodo del diferimiento del ISR con motivo de la consolidación fiscal de diez a cinco años en los siguientes casos:

- Pérdidas fiscales generadas por las entidades controladas aprovechadas en la consolidación fiscal.
- Pérdidas por enajenación de acciones generadas por la controladora o controladas, aprovechadas en la consolidación fiscal.

Se establece la obligación de pago del ISR originado por:

- Dividendos decretados de una controlada a su controladora que no provenengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) o de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE).
- La comparación de la CUFIN consolidada y la suma de las CUFIN individuales, cuando la primera sea menor.

El pago del ISR que resulte de los cálculos anteriores, deberá ser liquidado conforme a la mecánica establecida por la autoridad para este propósito y que se detalla más adelante.

¿El "ISR diferido por consolidación fiscal" es el que regula la Norma de Información Financiera (NIF) D4 "Impuestos a la utilidad"? o ¿Qué debe entenderse por "ISR diferido por consolidación fiscal"?

Respecto a si este "ISR diferido por consolidación fiscal" es el mismo que el regulado por la NIF D-4, la respuesta es "No", ya que el impuesto diferido conforme a la NIF D-4 se define como "el impuesto a cargo o a favor de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y que surge de las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. Este impuesto se devenga en un periodo contable (periodo en el cual se reconoce) y se realiza en otro, lo cual ocurre cuando se revierten las diferencias temporales, se amortizan las pérdidas fiscales o se utilizan los créditos fiscales".

Por lo que se refiere a lo que la autoridad ha denominado como "ISR diferido por consolidación fiscal", son todos aquellos impactos que beneficiaron en años anteriores el pago de ISR por consolidación fiscal y que ahora deberá ser pagado de acuerdo con las nuevas reglas establecidas por la autoridad con motivo de la reforma fiscal 2010, limitando el diferimiento en el pago de este impuesto a cinco años. El pago de este impuesto es ineludible para las empresas que tributaban bajo este régimen.

¿Cuáles son las partidas que impactan el cálculo del “ISR diferido por consolidación fiscal”?

a) Pérdidas fiscales generadas a partir de 1999

Antes de la reforma fiscal 2010:

Las pérdidas fiscales originadas por una controlada que hayan sido aprovechadas en la consolidación fiscal y que no hubieran sido amortizadas en lo individual por la entidad que las generó, debían revertirse al undécimo año posterior a la fecha de generación de dicha pérdida, pagando en ese momento la Controladora el ISR que se había diferido con motivo de la consolidación fiscal.

Después de la reforma fiscal 2010:

Las pérdidas fiscales originadas por una controlada que hayan sido aprovechadas en la consolidación fiscal y que no hubieran sido amortizadas en lo individual por la entidad que las generó, debían revertirse al sexto año posterior a la fecha de generación de dicha pérdida, pagando en ese momento la Controladora el ISR que se había diferido con motivo de la consolidación fiscal.

En caso de que dicha pérdida sea aprovechada por la controlada que la generó, en el sexto ejercicio fiscal o posterior, la controladora tendrá derecho a un crédito.

b) Dividendos no provenientes de CUFIN o CUFINRE decretados bajo el régimen de consolidación fiscal posterior a 1999

Antes de la reforma fiscal 2010:

El ISR de los dividendos no provenientes de CUFIN o CUFINRE se pagaría solo en el caso de presentarse alguno de los siguientes supuestos incluidos en el artículo 78 Ley de Impuesto sobre la renta (LISR):

- Enajenación de acciones de una sociedad controlada,
- Variación de la participación accionaria en una sociedad controlada,
- Desincorporación de la sociedad controlada que decreta los dividendos no provenientes de CUFIN o CUFINRE, o
- Desconsolidación del Grupo.

Después de la reforma fiscal 2010:

En el ejercicio 2010, se pagará el ISR de los dividendos no provenientes de CUFIN y CUFINRE pagados hasta diciembre de 2004. A partir de 2005 y años subsecuentes se pagará el impuesto correspondiente a los dividendos decretados en el quinto ejercicio inmediato anterior.

Es importante destacar que por los dividendos no provenientes de CUFIN o CUFINRE que hubiera pagado una controladora con anterioridad a 1999 se deberá pagar el impuesto cuando se desconsolide del Grupo, siempre y cuando hayan aplicado las Disposiciones Transitorias para determinar el ISR diferido por consolidación fiscal, en caso contrario, esos dividendos no se encontrarán sujetos al pago del ISR diferido tal y como lo señalaban las disposiciones fiscales vigentes en 1998.

c) Comparación entre la CUFIN consolidada y la suma de las CUFIN individuales

Antes de la reforma fiscal 2010:

Deberá efectuarse la comparación del saldo de la CUFIN consolidada contra la suma de los saldos de la CUFIN individuales en caso de desincorporación de una sociedad controlada o la desconsolidación del Grupo, en caso de que la suma de los saldos de la CUFIN individuales sean mayores al saldo de la CUFIN consolidada, la diferencia será utilidad que se deberá multiplicar por un factor de piramidación para determinar la base del impuesto.

Después de la reforma fiscal 2010:

Se efectuará la comparación del saldo de la CUFIN consolidada contra la suma de los saldos de la CUFIN individuales, referidos al sexto ejercicio anterior, en caso de que la suma de los saldos de la CUFIN individuales sean mayores al saldo de la CUFIN consolidada, la diferencia será utilidad que se deberá multiplicar por un factor de piramidación para determinar la base del impuesto.

¿Cómo se realizarían los pagos del ISR diferido por consolidación fiscal?

El pago del “Impuesto diferido por consolidación fiscal” proveniente del cálculo de los conceptos anteriormente descritos, se realizará mediante un esquema de pago fraccionado según se muestra en la siguiente tabla:

Ejercicio fiscal al que corresponde el impuesto diferido	Fracción de Pago							
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
2004 y anteriores	25%	0%	25%	20%	15%	15%		
2005	0	25%	25%	20%	15%	15%		
2006	0	0	25%	25%	20%	15%	15%	
2007	0	0	0	25%	25%	20%	15%	15%

¿Cómo debería haberse registrado el efecto de la consolidación fiscal antes de la reforma fiscal? y ¿Cuál será el efecto contable después de la reforma fiscal?

La NIF D-4 “Impuestos a la Utilidad”, establece que: *“En los estados financieros consolidados debe reconocerse el impuesto diferido atribuible a la entidad económica, el cual, en caso de proceder, debe considerar los efectos derivados de la consolidación fiscal”*.

Con base en lo anterior, el ISR proveniente de pérdidas fiscales generadas por las entidades controladas y que fueron aprovechadas en la consolidación fiscal por la controladora, debieron haberse registrado hasta 2009, en los estados financieros, como un ISR por pagar a largo plazo y que normalmente se presentaba dentro del rubro de Impuesto diferido por pagar a largo plazo.

No obstante, en los estados financieros al 31 de diciembre de 2009 deberá reconocerse un traspaso dentro del balance general del ISR por pagar a largo plazo a un pasivo por ISR por pagar a corto plazo, según corresponda de acuerdo con los plazos de liquidación establecidos por la reforma fiscal 2010.

Si al 31 de diciembre de 2009 se tuviera reconocido, en los estados financieros consolidados, algún ISR diferido activo proveniente del beneficio por pérdidas fiscales de las controladas, es muy importante presentar en el propio balance general consolidado de manera separada dicho activo del pasivo por ISR por pagar a largo plazo. La razón es muy simple, el ISR por pagar es una deuda ineludible y el beneficio por pérdidas fiscales corresponde a un impuesto diferido contable, por el cual se deberá evaluar anualmente la realización del mismo con base en las proyecciones fiscales.

El caso del efecto en el ISR proveniente de los dividendos decretados no provenientes de CUFIN o CUFINRE y por las diferencias entre los saldos de CUFIN consolidada y CUFIN individuales, es importante mencionar que en años anteriores hubo algunas empresas que reconocieron los pasivos por ISR, debido a que consideraron que era muy probable el pago del ISR, basados en los supuestos establecidos en el artículo 78 de la LISR, hasta antes de la reforma para 2010.

También hubo empresas que por considerar remota la posibilidad de cumplir los requisitos mencionados, no reconocieron pasivo alguno de ISR en años anteriores. Sin embargo, estas últimas empresas, a partir de la reforma fiscal para 2010, tendrán que reconocer en su contabilidad los pasivos por “ISR diferido por consolidación fiscal”, toda vez

que la reforma a LISR hace obligatorio el pago del ISR.

Se destaca que el ISR por pagar deberá registrarse en 2009 contra los resultados acumulados de la controladora, toda vez que la miscelánea ha sido promulgada antes del 31 de diciembre de 2009, sin que esto implique una reformulación de los estados financieros.

Por lo que se refiere a los dividendos que fueron decretados antes de 1999 y que de acuerdo con la reforma fiscal de 2010, podrían ser objeto del pago del ISR en los casos que exista una enajenación de acciones de una sociedad controlada, variación de la participación accionaria en una sociedad controlada, desincorporación de una sociedad controlada o desconsolidación del Grupo en términos del ISR, las empresas deberán evaluar si dichas situaciones son posibles, probables o remotas, con el objeto de definir la necesidad de reconocer pasivo alguno por ISR.

El pasado 18 de diciembre el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. emitió la **Interpretación a la Norma de Información Financiera (INIF) 18 “Reconocimiento de los efectos de la Reforma Fiscal 2010 en los impuestos a la utilidad”**, vigente a partir del 7 de diciembre de 2009 (fecha de publicación de la miscelánea fiscal), la cual confirma los criterios contables antes comentados.

La INIF 18 no fue auscultada debido a que no establece normatividad adicional a la ya contenida en la NIF D-4, sino que únicamente aclara temas ya contemplados en ésta. Adicionalmente, esta INIF versa sobre la aplicación de la tasa del impuesto aplicable al impuesto diferido contable, al respecto se concluye que a la fecha de cierre de los estados financieros de 2009, la determinación del ISR diferido debe efectuarse utilizando la tasa establecida en la LISR correspondiente a cada periodo contable en la fecha estimada de reversión de las partidas temporales.

Esto implica que las empresas deberán realizar sus proyecciones sobre las expectativas de reversión de sus partidas temporales por los próximos cuatro años para aplicar las tasas que a continuación se mencionan y que se incluyen en la reforma fiscal:

Año estimado de reversión	Tasa aplicable
2010	30%
2011	30%
2012	30%
2013	29%
2014	28%

¿Qué recomendaciones debieran observarse en relación con el Régimen de Consolidación Fiscal?

- Determinar al 31 de diciembre de 2009, los efectos relacionados con la consolidación fiscal que se ha diferido, esto puede determinarse y evaluarse en función del cálculo del impuesto diferido por consolidación a partir de los tres mecanismos señalados por la autoridad: como si la empresa se fuera a desconsolidar fiscalmente (artículo 71 de la LISR), aplicando la regla miscelánea relativa o el cálculo incluido en el transitorio octavo de la reforma fiscal.
- Una vez determinado el efecto del impuesto diferido fiscal, deberá identificarse cuáles efectos han sido reconocidos contablemente y cuáles requieren reconocerse, definiendo si corresponden a los efectos por la modificación que genera el pago de ISR (dividendos, etc.) o si su efecto debió haberse reconocido en años anteriores. Todo esto para definir el tratamiento contable.
- Con base en los cálculos anteriores, deberán elaborarse las proyecciones de flujo de efectivo según los plazos en los que la autoridad requiere que se liquide el impuesto, identificando con esto las necesidades de flujo de efectivo y decidiendo si éste se obtendrá de recursos propios, de financiamientos o de recursos frescos de accionistas o, en su caso, la opción de financiamiento planteada por la autoridad.
- Preparar las proyecciones financieras y fiscales relativas a la reversión de las partidas temporales que son base del cálculo del impuesto diferido contable, con el objeto de ajustar los impuestos diferidos a las tasas de reversión de dichas partidas temporales, así como la evaluación de su realización futura de los posibles beneficios o, en su caso la aplicación de reservas de valuación sobre dichas partidas.
- Analizar la situación financiera, una vez reconocidos los pasivos por el ISR diferido por consolidación fiscal, a la luz de las obligaciones contractuales a las que está sujeta la compañía, como pueden ser contratos de préstamos bancarios, arrendamientos, entre otros, en los que normalmente se establecen razones financieras que deben observarse en todo momento. En este sentido, es importante mencionar que en caso de algún incumplimiento al 31 de diciembre de 2009 y de obtenerse una dispensa en 2010, por parte de los acreedores bancarios o por arrendamiento, en la INIF 18 se ha confirmado que, exclusivamente para las entidades que se hayan visto afectadas por la reforma fiscal 2010 por los cambios en el régimen de consolidación fiscal, se extiende el plazo para la obtención de dichas dispensas hasta la fecha en que los estados financieros de 2009 sean autorizados por la administración para su emisión a terceros; esto quiere decir que a pesar de obtener la dispensa en 2010, las empresas que presenten incumplimientos a 2009, podrán continuar presentando a largo plazo sus préstamos bancarios, lo cual constituye una excepción, ya que normalmente en estos casos y de acuerdo con las NIF, en 2009, debieron haber presentado a corto plazo.
- Evaluar la posible pérdida de las dos terceras partes del capital social, establecida en la Ley General de Sociedades Mercantiles, con objeto de definir la necesidad de aportaciones adicionales de los accionistas.
- En el caso de compañías públicas, se debe divulgar como un evento relevante el hecho de que se están evaluando los efectos originados por los cambios en el régimen de consolidación fiscal.
- Sin duda, los cambios hechos al régimen de consolidación fiscal repercutirán significativamente en las empresas controladoras, debido a los altos niveles de flujos de efectivo que tendrán que desembolsar y a las afectaciones que tendrán en sus pasivos y capital contable. Estas situaciones podrían situar a las compañías en problemas de negocio en marcha por el posible incumplimiento en la determinación de las razones financieras plasmadas en los contratos de préstamos bancarios, por lo que será conveniente obtener, a la brevedad, las dispensas correspondientes.
- Es necesario que la administración de las compañías esté en estrecha comunicación antes, durante y después de las acciones y decisiones tomadas con motivo de la reforma fiscal, dado que estas acciones pueden tener una repercusión fiscal y financiera en el futuro.
- Se considera oportuno que la administración de las compañías, efectúe una profunda evaluación de las diversas decisiones que se pudieran tomar en torno a los cambios presentados en el régimen de consolidación fiscal, ya que pueden tener repercusiones importantes tanto fiscales como financieras en el futuro.
- Con base en la INIF 18, se deberá revelar en las notas sobre los estados financieros de 2009, entre otra, la siguiente información: la conciliación entre los saldos de los activos y pasivos por ISR relacionados con la consolidación fiscal, calendario de pagos previstos por la entidad para liquidar los pasivos derivados del "Impuesto diferido por consolidación fiscal", los conceptos por los

que la entidad aprovechó beneficios en la consolidación fiscal en años anteriores y en el periodo actual, etc., lo que implicará una inversión de tiempo considerable por parte de los preparadores de información financiera en la elaboración de sus estados financieros.

- A la fecha se encuentra en proceso de definición el contenido de los anexos fiscales en relación con las modificaciones en el régimen de consolidación fiscal, consecuentemente será importante estar alerta para cumplir oportunamente los requerimientos que, en su caso, pudiera llegar solicitar la autoridad.

- Por último, se tendrá que valorar, en casos extremos el que las compañías abandonen el régimen de consolidación fiscal debido al alto costo que esta opción pudiera representar.

Reciban un cordial saludo,

Carlos Méndez

Socio Líder de Auditoría

Mariano Escobedo 573 | Col. Rincón del Bosque | 11580 | México, D.F. | (55) 5263 6000

Punto de Vista es una publicación especializada de la práctica de Auditoría de PricewaterhouseCoopers México.

www.pwc.com/mx

El propósito del contenido de este documento es servir únicamente como guía general sobre algunos temas de interés. La aplicación y efecto de la ley puede variar, dependiendo de los datos específicos incluidos. Debido a la naturaleza cambiante de las leyes, reglas y regulaciones es probable que exista alguna omisión o imprecisión en la información aquí contenida. Este documento se distribuye bajo el entendido que los autores y editores no están obligados a proporcionar asesoría legal, contable, fiscal o servicios profesionales de ningún otro tipo. No debe utilizarse como sustituto de la asesoría directa de profesionales en contabilidad, impuestos, aspectos legales o de otra índole. Antes de tomar cualquier decisión o medida le aconsejamos consultar a un profesional de PricewaterhouseCoopers.

Aunque hicimos todo lo posible para garantizar que la información contenida en este documento procediera de fuentes confiables, PricewaterhouseCoopers no se hace responsable de ningún error, omisión o de resultados obtenidos a partir del uso de dicha información. Toda la información de este documento se proporciona "tal como aparece" en la fuente original, sin ninguna garantía de integridad, precisión, exactitud o responsabilidad de los resultados obtenidos a partir del uso de la misma; sin ningún otro tipo de garantía, expresa o implícita, incluyendo y sin limitarse a garantías de desempeño, comercialización y conveniencia para alcanzar un objetivo específico. En ningún caso PricewaterhouseCoopers, sus empresas/firmas afiliadas, socios, agentes o empleados serán responsables de cualquier decisión o medida aplicada por usted o ninguna otra persona basándose en la información de este documento, así como de ningún daño o perjuicio resultante, específico o similar, incluso si se incluyera una notificación sobre la posibilidad de dicho daño.

© 2009 PricewaterhouseCoopers. Todos los derechos reservados. PricewaterhouseCoopers se refiere a PricewaterhouseCoopers México, la red global de PricewaterhouseCoopers u otras firmas miembro de la red, cada una de las cuales constituye una entidad legal autónoma e independiente. *connectedthinking es una marca registrada de PricewaterhouseCoopers.