

La consolidación fiscal a partir de 2005

Autor: C. P. C. José A. Eseverri Ahuja

INTRODUCCIÓN

Por el lapso de 1982 a 1998 la opción de la consolidación fiscal, en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR) y de Impuesto al Activo (IMPAC), constituyó un importante incentivo fiscal para la inversión, al equipararse el tratamiento tributario de una matriz y sucursales, agrupadas en una sola entidad jurídica, con el grupo de empresas que, por razones de inversión o de operación, se estructura por una tenedora (CONTROLADORA) y operadoras poseídas en forma mayoritaria (CONTROLADAS), pero con una sola base para efectos fiscales, en función de la proporción de control accionario.

No obstante en el período de 1999 a 2004, consecuencia de una severa reforma con fines recaudatorios, la interesante figura de la consolidación fiscal se limitó en forma considerable, entre otros cambios, al considerarse la base consolidada, llamada participación consolidable, al 60% de la participación accionaria, y al eliminarse el fondeo de las empresas CONTROLADAS hacia su CONTROLADORA, para el pago provisional consolidado. Se aclara que algunas CONTROLADORAS de 1999 a 2001 operaron con participación consolidable del 100%.

No obstante, a partir de 2005, en atinada reforma, se regresa a la consolidación con participación consolidable del 100% de la participación accionaria y, a partir de 2006, se vuelve al pago provisional consolidado con el fondeo de CONTROLADAS. También surge la preocupante obligación de incluir un anexo en el dictamen fiscal de 2004, de la CONTROLADORA, con la información del monto del ISR y del IMPAC que se hubiera diferido, desde el ejercicio en el que se optó por la consolidación y hasta el año de 2004. Asimismo, a partir de 2005, se incluirá el anexo sobre los mismos gravámenes diferidos en cada ejercicio. De no presentarse la información aludida se considerará que existe desconsolidación.

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2005

C.P. Ricardo Ancona Sánchez

Presidente

C.P. Eduardo Vargas Priego

Presidente Coordinador Area Técnica

IQ MBA Juan Carlos Erdozain

Rivera

Secretario CDN y Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL

FISCAL

PRESIDENTE

C.P. Carlos Cárdenas Guzmán

INTEGRANTES

C.P. Francisco J. Macías Valadéz Treviño

C.P. José Angel Eseverri Ahuja

C.P. Miguel Ortiz Aguilar

Lic. Mauricio Bravo Fortoul

Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert

C.P. Arturo Carvajal Trillo

C.P. Ma. Teresa Cortes Martínez

C.P. Mario de León Ostos

C.P. José Luis Fernández Fernández

Lic. Héctor Fernández Palazuelos

C.P. Domingo García Robles

C.P. Raúl Gómez Cortes

Lic. Arturo Halgraves Cerda

C.P. Noe Hernández Ortíz

C.P. Pablo Ibáñez Mariel

C.P. Javier Labrador Goyeneche

C.P. Armando López Lara

C.P. Horacio Magaña Sesma

C.P. Ramón Máynez Cervantes

Lic. Eduardo Méndez Vital

C.P. Saúl Mercado Monroy

C.P. Carlos Enrique Nayme Haddad

C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza

C.P. Joel Ortega Jonguitud

C.P. Alfonso Pérez Reguera

Martínez de Escobar

C.P. Ignacio Puertas Maíz

Lic. Enrique Ramírez Figueroa

C.P. Eduardo Rodríguez Islas

C.P. Alfredo Sánchez Torrado

Lic. Jesús Serrano de la Vega

L.C. Jorge Zúñiga Carrasco

C.P. Elio Fernando Zurita Morales

C.P. José Antonio Hernández H.
 Coordinador del Comité

En atención a lo comentado, es propósito de este boletín, tratar de comentar las principales implicaciones de las reformas mencionadas, principalmente por lo que toca a la transición, que básicamente serán aplicables a partir de 2006, con la declaración anual de 2005 y con los pagos provisionales de 2006. También se comentarán algunas implicaciones de la sustitución de la deducción, para ISR, de las adquisiciones de inventarios por la del costo de lo vendido, por lo que toca a la consolidación fiscal.

TRANSICIÓN PARA ISR

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) Consolidada

Por los pagos de dividendos de controladas a controladora, provenientes de utilidades de CUFIN de 1999 a 2004, se efectuará un incremento en la CUFIN consolidada por el 40% de la participación consolidable de tales dividendos. Con esto se completa el 100%, debido a que el 60% de esos dividendos ya estaba incluido en la CUFIN consolidada, a través de la consolidación de esos años.

No se tomó en cuenta el pago de dividendos de una CONTROLADA a otra CONTROLADA, situación que también debería corregirse; sin embargo, se reconoce que el control sería muy complicado.

Pérdidas fiscales incorporadas de 1999 a 2004

En el caso de pérdidas fiscales de CONTROLADORA y de CONTROLADAS, pendientes de disminuir, que se hubieran incorporado en consolidación de 1999 a 2004 en participación consolidable del 60%, a partir de 2005, en la declaración consolidada, se incorporarán utilidades de CONTROLADORA y de CONTROLADAS en participación consolidable del 60%, hasta agotar las pérdidas.

De igual manera, desde 2005, los ingresos de CONTROLADORA y de CONTROLADAS, para los pagos provisionales consolidados, se tomarán a la participación consolidable del 60%, hasta agotar las pérdidas pendientes de disminuir que se hubieran incorporado al 60%.

Pérdidas fiscales y pérdidas en enajenación de acciones que se reviertan

Las pérdidas fiscales y las pérdidas en la enajenación de acciones, incorporadas en consolidación entre 1999 y 2004 en participación consolidable del 60%, que se tengan que revertir en consolidación por haberse perdido el derecho de disminución o de deducción en forma individual en CONTROLADORA o CONTROLADA.

DAS, o por desincorporación de CONTROLADAS, tal reversión se efectuará al 60%.

Pagos provisionales de CONTROLADAS

En 2005 las CONTROLADAS pagan el total al Servicio de Administración Tributaria (SAT). A partir de 2006 le pagarán a la CONTROLADORA la parte correspondiente a la participación consolidable y el resto al SAT.

Pagos provisionales de CONTROLADORA

En 2005 presentan los pagos provisionales individuales y también los consolidados, acreditando en estos últimos los pagos de CONTROLADORA y de CONTROLADAS en la participación consolidable.

A partir de 2006 sólo presentarán los pagos provisionales consolidados, pagando la totalidad con su flujo y con el recibido de las CONTROLADAS.

Otros comentarios de pagos provisionales

A partir de 2006 ya se contará con la importante ventaja financiera del flujo de efectivo de CONTROLADAS, pero nuevamente se presentarán aspectos no resueltos por la ley, en cuanto al tratamiento de los saldos a favor en declaración anual de las CONTROLADAS. Aparentemente se tendrán que volver tramitar las compensaciones y devoluciones, en forma práctica, con el SAT y con la CONTROLADORA en las proporciones correspondientes. Tampoco se resuelve el problema de los pagos provisionales efectuados por la CONTROLADA a la CONTROLADORA en el ejercicio de la desincorporación, cuando la consolidación tiene efectos hasta el ejercicio anterior, debiendo resolverse la situación también en forma económica entre las partes.

Declaración anual de CONTROLADAS

Como siempre, siguen presentando sus declaraciones en cumplimiento de sus obligaciones como si no hubiera consolidación.

Declaración anual de la CONTROLADORA

En 2005 presenta tanto su declaración individual como la consolidada, acreditando en esta última los pagos provisionales de CONTROLADORA y de CONTROLADAS, en la participación consolidable, hasta por el impuesto causado individualmente.

A partir de 2006 solamente se presentará la declaración consolidada, incluyendo información sobre su utilidad o pérdida fiscal individual. Se acreditarán los pagos provisionales consolidados.

TRANSICIÓN PARA IMPAC

Pagos provisionales de CONTROLADAS

En 2005 se efectúan pagos al SAT por el total, pero a partir de 2006 se paga a la CONTROLADORA la parte correspondiente a la participación consolidable y el resto al SAT.

Pagos provisionales de la CONTROLADORA

En 2005 se presentan los pagos provisionales individuales y los consolidados, acreditando contra estos últimos los pagos provisionales de CONTROLADORA y de CONTROLADAS, en la participación consolidable, en forma combinada con los de ISR, hasta por el ISR causado en forma individual.

En el caso de que la CONTROLADORA haya optado EN 2004 por calcular el IMPAC consolidado, considerando los valores de activos y pasivos a la participación consolidable del 60%, determinarán los pagos provisionales consolidados dividiendo el IMPAC consolidado de 2004 entre 0.60, equivalente a la participación consolidable del 100%.

A partir de 2006 sólo se efectuarán pagos provisionales consolidados, pagándose con fondos de la propia CONTROLADORA y de los recibidos de las CONTROLADAS.

Declaraciones anuales de las CONTROLADAS

Como siempre, siguen presentando sus declaraciones en cumplimiento de sus obligaciones como si no hubiera consolidación.

Declaración anual de la CONTROLADORA

En 2005 se consideran activos y pasivos con la partición consolidable del 100%, por lo que se abandona la opción de considerar la del 60%. Se acreditan pagos provisionales de CONTROLADORA y de CONTROLADAS en la participación consolidable.

A partir de 2006 se sigue tomado la base de activos y pasivos con la participación consolidable del 100%, acreditando los pagos provisionales consolidados.

DICTAMEN FISCAL

Anexo al dictamen fiscal de 2004

El SAT publicó el anexo del dictamen considerando todos los conceptos que se toman en cuenta en una desincorporación, mismos que no necesariamente son elementos de diferimiento de impuestos. A continuación se señalan tales conceptos:

Pérdidas fiscales pendientes de disminuir

Dividendos pagados no provenientes de CUFIN o de CUFINRE (cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida).

Pérdidas en la enajenación de acciones

Conceptos especiales de consolidación (en general vigentes hasta 1998).

Comparación de saldos de registros de utilidades fiscales netas y de utilidades fiscales netas reinvertidas.

Comparación de saldos de CUFIN y de CUFINRE.

Impuesto al Activo diferido.

De los conceptos señalados se puede decir que únicamente constituyen partidas de diferimiento en el pago de impuestos, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir y las pérdidas en la enajenación de acciones. Probablemente algunos de los conceptos especiales de consolidación, correspondientes a operaciones intercompañías del grupo de consolidación, vigentes hasta 1998, en aquellas empresas que optaron por no liquidarlos en el año del cambio.

Por lo que toca al ISR por dividendos pagados fuera de CUFIN o de CUFINRE, en realidad constituyen un elemento de impuesto diferido, pero a cargo de la CONTROLADA que pagó los dividendos, pero no de la CONTROLADORA.

Los elementos restantes como son los efectos de comparación de saldos de utilidades fiscales netas y de saldos de CUFINES, con ciertas reservas pueden ser válidos al momento de la desincorporación, pero de ninguna manera deben considerarse como diferidos en la vida de la consolidación.

Además de lo anterior, se comete el error de sumar las partidas de los diferentes años en que se optó por la consolidación, lo que arroja cantidades engañosas, debido a que muchos conceptos que en algún tiempo fueron diferidos, dejaron de serlo con posterioridad, simplemente por la disminución de pérdidas fiscales o la deducción de pérdidas en la enajenación de acciones, en forma individual, por CONTROLADORA o por CONTROLADAS.

La presentación de este anexo ya se ha diferido en dos ocasiones, estando la última para el mes de diciembre de 2005; no obstante, se ha comentado que se dará otra prórroga para el mes de enero, con diferentes correcciones que mejoren la información.

COSTO DE LO VENDIDO

Para las empresas que eligieron no incluir en el costo de lo vendido el valor de los inventarios al 31 de diciembre de 2004, ya deducidos al momento de su adquisición, no hay problema en la

consolidación, porque los efectos del costo de lo vendido se reflejan en la utilidad o pérdida fiscal, elementos base de la consolidación.

No obstante, para las empresas que optaron por acumular el valor del inventario al 31 de diciembre de 2004, en diversos ejercicios, para revertir el efecto de la deducción que habían tomado y así poder deducir su valor en el costo de lo vendido, las disposiciones transitorias en materia de consolidación son omisas, por lo que puede interpretarse que ese inventario acumulable que debería considerarse en la consolidación, no se tomará en cuenta.

Lo anterior se apoya en el hecho de que la base de la consolidación es la utilidad fiscal, concepto que se compone de la diferencia de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas. La acumulación del inventario es una partida especial, que se refiere a la reversión de una deducción de ejercicios anteriores, que de ninguna forma se puede considerar ingreso, por lo que no forma parte de la utilidad fiscal. En cuanto a los pagos provisionales consolidados también se puede interpretar que no se incluye el concepto de inventario acumulable, por tratarse de una partida que nos es ingreso.

CONCLUSIONES

Independientemente de los aspectos que aún se deben corregir en el régimen de la consolidación

fiscal, con las reformas vigentes a partir de 2005, en materia de reconocer el 100% de la participación accionaria y el pago provisional consolidado con flujo de efectivo de CONTROLADAS, el sistema vuelve a ser muy atractivo para el inversionista.

No obstante, la obligación de reportar en el dictamen fiscal la historia de los impuestos que en algún momento fueron diferidos, conjuntamente con otros conceptos que indebidamente se toman como tales, ha creado una fuerte incertidumbre entre los inversionistas, por el mal uso que se le puede dar a una engañosa información, que mañosamente puede confundir la situación de impuestos que en algún momento fueron diferidos, con el hecho de gravámenes que supuestamente se dejaron de pagar; además, de la absurda sanción de caer en desconsolidación por la falta de presentación de la información. Se espera que las modificaciones al anexo en cuestión reduzcan la preocupación al respecto.

Por la falta de legislación en la transición del costo de lo vendido, se puede interpretar que la opción de acumulación del inventario al 31 de diciembre de 2004, no produce efectos en la consolidación, con la indebida consecuencia de que los impuestos correspondientes a esa partida, pagados por las CONTROLADAS en la participación consolidable, quedan a beneficio de la CONTROLADORA.

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente al autor. C.P.C. José A. Eseverri Ahuja
e-mail: jae@sanchezdevanny.com