

Nuevas reglas para la transmisión de las pérdidas fiscales en escisión de sociedades

Lineamientos para su aplicación



L.C. Luis Erik Sánchez Garrido, Asociado del Área Fiscal de Garrido Licona y Asociados

Actividades: Asesor fiscal de empresas nacionales e internacionales
Cuenta con 11 años de experiencia en la materia

INTRODUCCIÓN

Derivado de la publicación en el DOF el 12 de noviembre de 2021 del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos” para 2022, surgen nuevas precisiones al artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre

la Renta (LISR) respecto de la transmisión de pérdidas fiscales pendientes de disminuir al momento de realizar una escisión de sociedades.

En los siguientes apartados, de forma particular, se analizará el cambio en el procedimiento referente a la transmisión de pérdidas fiscales pendientes de disminuir con motivo de una escisión de sociedades, así como los elementos que se deben observar, a fin de realizar tal determinación de manera correcta.

QUÉ ES UNA ESCISIÓN DE SOCIEDADES CONFORME A LA LGSM¹ Y AL CFF

Como preámbulo, de acuerdo con lo que establece el artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación (CFF),² la figura de escisión de sociedades consiste en la transmisión de la totalidad (escisión total) o parte (escisión parcial) de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en México, denominada escidente, a otra u otras sociedades igualmente residentes en México creadas expresamente para ello, denominadas escindidas.

Por otra parte, de acuerdo con las Normas de Información Financiera (NIF) vigentes:

NIF C-11 Capital Contable

*La escisión ocurre cuando una sociedad denominada escidente aporta en bloque, **sin extinguirse**, parte de su activo, pasivo y capital a otra y otras entidades de nueva creación denominadas escindidas o **decide extinguirse** y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital en dos o más partes que son aportadas en bloque a otras entidades de nueva creación.*

(Énfasis añadido.)

En este sentido, además de los elementos contables que integran el activo, pasivo y capital, los saldos de las cuentas fiscales como el de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (Cufin),³ el de la Cuenta de Capital de Aportación (Cuca)⁴ y las pérdidas fiscales pendientes de disminuir⁵ deberán ser repartidas entre la sociedad escidente a la(s) escindida(s) de acuerdo con los procedimientos establecidos en la LISR.

En particular, en este análisis se abordará la determinación de la proporción en la que se podrán disminuir las pérdidas fiscales entre las sociedades escidente y escindidas.

En primera instancia, la LISR en su artículo 57 (vigente a 2021) establece el procedimiento para determinar la pérdida fiscal como sigue:

Artículo 57. *La pérdida fiscal se obtendrá de la **diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.***

El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas⁶ pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁷

*La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio **podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.***

...

(Énfasis añadido.)

REGLAS ACTUALES PARA LA TRANSMISIÓN DE LAS PÉRDIDAS FISCALES EN ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Derivado del precepto legal antes señalado, y atendiendo a lo referido en el último párrafo del artículo 57 de la LISR vigente en 2021, que cita:

Artículo 57. ...

...

*En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, **en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por***

¹ Ley General de Sociedades Mercantiles

² Vigente en 2021

³ Artículo 77 de la LISR, vigente en 2021

⁴ Artículo 78 de la LISR, vigente en 2021

⁵ Artículo 57 de la LISR, vigente en 2021

⁶ PTU

⁷ CPEUM



cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, **o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales.** Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

(Énfasis añadido.)

Asimismo, es importante precisar que para efectos fiscales, el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) señala que:

Artículo 45. Se considera actividad preponderante aquella actividad económica por la que, en el ejercicio de que se trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquiera de sus otras actividades.

...

Para efectos de ejemplificar el cálculo que antecede de forma práctica, se muestra el siguiente caso.

Caso práctico 1 – Ley vigente en 2021

La empresa “A” decide escindirse sin extinguirse y transmite la totalidad de sus activos, pasivos y capital a las siguientes tres compañías:



Para tales efectos, se tienen las siguientes cifras:

Suma del valor total de los inventarios	\$50'000,000
Suma del valor total de las cuentas por cobrar	\$15'000,000
Pérdida fiscal pendiente de amortizar	\$15'000,000

1. Determinación de la proporción que cada una de las escindidas y escidente podrá disminuirse.

Empresa	Inventarios (A)	Cuentas por cobrar (B)	Total (C) (A+B)	Gran total (suma de la columna C) (D)	Proporción (C/D)
Escidente	\$25'000,000	\$7'500,000	\$32'500,000	\$65'000,000	0.50
Escindida "A1"	12'500,000	3'750,000	16'250,000	65'000,000	0.25



Empresa	Inventarios (A)	Cuentas por cobrar (B)	Total (C) (A+B)	Gran total (suma de la columna C) (D)	Proporción (C/D)
Escindida "A2"	7'500,000	2'250,000	9'750,000	65'000,000	0.15
Escindida "A3"	5'000,000	1'500,000	6'500,000	65'000,000	0.10
Gran total	50'000,000	15'000,000	65'000,000		1.00

2. Determinación de la pérdida fiscal pendiente de amortizar correspondiente a cada empresa.

Concepto	Escidente	Escindida "A1"	Escindida "A2"	Escindida "A3"
Pérdida fiscal pendiente de amortizar	\$15'000,000	\$15'000,000	\$15'000,000	\$15'000,000
por:				
Proporción aplicable para la distribución de pérdidas por amortizar	0.50	0.25	0.15	0.10
igual:				
Pérdida fiscal pendiente de amortizar correspondiente a cada empresa	7'500,000	3'750,000	2'250,000	1'500,000

Conforme al caso práctico anterior, se puede confirmar que con la ley vigente en 2021 se distribuyen las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de una sociedad que se escinde, tomando simplemente como referencia la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar.

Transmisión indebida de pérdidas fiscales (exposición de motivos)

De acuerdo con la exposición de motivos contenida en la iniciativa de Reformas Fiscales para 2022 presentada por el Ejecutivo Federal ante el Congreso, las autoridades fiscales –en el ejercicio de sus facultades de comprobación– han detectado prácticas que derivan de una interpretación indebida al actual artículo 57 de la LISR, como se señala a continuación:⁸

... siempre ha sido la intención del legislador que, para el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales se dividan entre sociedades del mismo giro de la sociedad escidente y se apliquen contra utilidades generadas por la realización de dichas actividades.

No obstante, los contribuyentes pretendían dividir sus pérdidas fiscales entre las sociedades escidentes y escindidas, sin importar la limitación en cuanto al giro de estas últimas, con la finalidad de aprovecharlas indebidamente.

⁸ Exposición de motivos de la Reforma Fiscal 2022. Véase en: https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/bzPX2qB5/PPEF2022/qgp8v2PM/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf



Nuevas reglas para la transmisión de pérdidas fiscales a partir de 2022

Por tal motivo, a través de la publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos” para 2022 (DOF 12-XI-2021), se reforma el citado séptimo párrafo y se adiciona el octavo párrafo al artículo 57 de la LISR, consistiendo en lo siguiente:

Artículo 57. ...

...

*En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escindentes y las escindidas **que se dediquen al mismo giro**, debiendo acreditar el mismo en el ejercicio de facultades de comprobación.*

*Para los efectos del párrafo anterior, la **división de las pérdidas fiscales que efectúen las sociedades escindentes y escindidas**, se realizará en la proporción en que se divida la **suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente** cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, **o de los activos fijos cuando la sociedad escidente** realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.*

(Énfasis añadido.)

Qué se considera giro para efectos fiscales

Es relevante indicar que dentro de la legislación fiscal vigente no existe una definición o precisión textual que señale lo que debe entenderse por “giro”, además de que

solo se hace alusión al mismo en el artículo 58 del CFF, al momento de indicar el procedimiento para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes.

Por tanto, el concepto “giro” se puede interpretar de conformidad con el numeral 5, segundo párrafo, del CFF, que establece lo siguiente:

Artículo 5. ...

...A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Derivado de lo anterior, de forma supletoria, el término “giro”, de conformidad con la vigente Ley de Cámaras Empresariales y sus Confederaciones (LCEC), se define como:

Artículo 2. ...

...

VIII. Giro: *área o sector de la economía que por sus características se integran en un solo grupo de actividad productiva, de acuerdo con la clasificación oficial de actividades productivas vigente que recomiende el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.*⁹

...

Para tales efectos, la mencionada clasificación oficial de actividades productivas vigente que recomienda el Inegi está establecida en el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN), haciendo una clasificación en cinco niveles de agregación: Sector, subsector, rama, subrama y clase de actividad.

En ese sentido, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) implementó ese sistema en la elaboración del catálogo de actividades económicas, contenido en el anexo 6 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2021, homologando el nivel de sector establecido en el SCIAN con los sectores de actividades del catálogo.

⁹Inegi

En este orden de ideas, y para explicar el proceso de la transmisión de pérdidas fiscales en escisión de sociedades, se puede concluir que, para efectos fiscales, el giro corresponde a cada uno de los sectores a que se refiere el citado catálogo de actividades económicas contenido en el anexo 6 de la RM para 2021. Esto lo sustenta la resolución favorable al contribuyente con código identificador “69/LISR/2011-RF-Fusión o escisión de sociedades”.¹⁰

Caso práctico 2 - Ley vigente en 2022

Para ejemplificar lo antes mencionado, se plantea el siguiente caso práctico:

La empresa “A”, que se dedica preponderantemente a la construcción de inmuebles comerciales, institucionales y de servicios, decide transmitir parcialmente sus activos, pasivos y capital a las siguientes tres compañías denominadas escindidas “A1”, “A2” y “A3”, sin extinguirse.

Para tal efecto, la escindida “A” se dedicará a la congelación de frutas y verduras, la escindida “A2” a la construcción de inmuebles comerciales, mientras que la escindida “A3” a la administración y supervisión de la construcción de los mencionados inmuebles comerciales.

Datos

Suma del valor total de los inventarios	\$50'000,000
Suma del valor total de las cuentas por cobrar	\$15'000,000
Pérdida fiscal pendiente de amortizar	\$15'000,000

1. Determinación de la proporción que cada una de las escindidas podrá disminuir.

Empresa	Inventarios (A)	Cuentas por cobrar (B)	Total (C) (A+B)	Gran total (suma de la columna C) (D)	Proporción (C/D)
Escidente	\$25'000,000	\$7'500,000	\$32'500,000	\$65'000,000	0.50
Escindida “A1”	12'500,000	3'750,000	16'250,000	65'000,000	0.25
Escindida “A2”	7'500,000	2'250,000	9'750,000	65'000,000	0.15
Escindida “A3”	5'000,000	1'500,000	6'500,000	65'000,000	0.10
Gran total	50'000,000	15'000,000	65'000,000		1.00

Cabe destacar que, tratándose de la sociedad escindida “A1”, conforme a los cambios propuestos para 2022, no se le puede transmitir una proporción de la pérdida fiscal pendiente de amortizar correspondiente a la sociedad escidente, toda vez que no pertenece al mismo giro de acuerdo con el catálogo de actividades económicas definido por el anexo 6 de la RM para 2021.

¹⁰ Extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes que deriven de consultas reales y concretas. 69/LISR/2011-RF-Fusión o escisión de sociedades



2. Determinación de la pérdida fiscal pendiente de amortizar correspondiente a cada empresa.

Concepto	Escidente	Escindida "A1"	Escindida "A2"	Escindida "A3"
Pérdida fiscal pendiente de amortizar	\$15'000,000	\$15'000,000	\$15'000,000	\$15'000,000
por:				
Proporción aplicable para la distribución de pérdidas por amortizar	0.50	0.25	0.15	0.10
igual:				
Pérdida fiscal pendiente de amortizar correspondiente a cada empresa	7'500,000	0	2'250,000	1'500,000

Como se puede observar en este caso práctico 2, hay una parte o proporción de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que se perderán, toda vez que una de las sociedades escindidas no tiene el mismo giro que aquel en el que fueron obtenidas las pérdidas fiscales.

CONCLUSIÓN

Con la reciente entrada en vigor de la Reforma Fiscal para 2022, se deben observar las modificaciones en materia de transmisión de pérdidas fiscales, con las precisiones efectuadas al texto del artículo 57 de la LISR, mismas que podrán dar certeza jurídica al contribuyente que pretenda transmitir las pérdidas que tiene pendientes de disminuir mediante una reestructuración corporativa, utilizando para ello la figura de la escisión de sociedades, derivado de la supuesta interpretación indebida de esa disposición.

Por tanto, dentro del cálculo para la distribución de las pérdidas fiscales, es importante considerar el giro al que pertenezca cada una de las sociedades involucradas en la escisión, en virtud de que este elemento cobra relevancia al ser el factor que determina si se calculará o no la proporción correspondiente en la que las pérdidas pendientes de disminuir podrán ser transmitidas con motivo de ese acto. •

Para acceder al Decreto de Reforma Fiscal 2022 (DOF 12-XI-2021) escanee el Código QR



Para acceder a Anexo 6 de la RM para 2021 escanee el Código QR

