



30X409A  
68  
**UNIVERSIDAD LATINA, S.C.**

**CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MÉXICO.  
CARRERA DE DERECHO.**

**"EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN COMO ELEMENTO PARA  
DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE DIVIDENDOS"**

TESIS

**QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:  
**JUAN GERARDO TURANZAS DIAZ**

**DIRECTOR DE TESIS:  
LIC. FERNANDO ZAPATA MENDOZA**

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas  
UNAM a difundir en formato electrónico el im-  
contenido de mi trabajo respectivo

NOMBRE: Juan Gerardo  
Turanzas Diaz

FECHA: 15 de mayo 2003

FIRMA: [Firma manuscrita]

**MÉXICO, D.F.**

**• 2003**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**TESIS  
CON  
FALLA DE  
ORIGEN**

# PAGINACIÓN DISCONTINUA

B

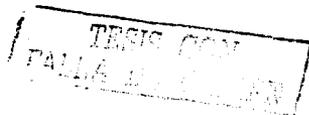
*A Dios, como a su santa Madre, la Virgen  
María.*

*A mis Padres,  
Don Ángel Turanzas Coro  
y Doña Ruth C. Díaz de Turanzas,  
a los cuales les agradezco lo que tengo y lo  
que soy y de quienes me siento muy  
orgulloso de ser su hijo.*

*A mis hermanos, Ángel José y María del Pilar,  
por ser un ejemplo para mí y ser mis mejores  
amigos.*

*A mis cuñados, Angélica y Alejandro, por  
ser para mí verdaderos hermanos.*

*A mis amigos, quienes siempre estuvieron  
conmigo, en las buenas y en las malas.*



C

*A la Universidad Latina,  
de quien aprendí los primeros pasos de esta  
maravillosa carrera*

*Con un profundo agradecimiento a la  
licenciada Fanny Haidee González  
Chávez y al licenciado Fernando Zapata  
Mendoza, por su apoyo y paciencia para  
la realización de este trabajo.*

7001  
PALM

I

**INDICE GENERAL**

<b>INTRODUCCIÓN.-</b>	<b>v</b>
<b>CAPITULO I. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO.-</b>	<b>1</b>
1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.....	1
2. PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	3
A) Principio de Justicia.....	4
B) Principio de Certidumbre.....	12
C) Principio de Comodidad.....	13
D) Principio de Economía.....	14
3. LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	15
A) Sujeto.....	15
B) Objeto.....	19
C) Tasa.....	21
D) Base gravable.....	22
4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO.....	24
A) La obligación tributaria de los extranjeros.....	30



**CAPITULO II. EL DIVIDENDO. - 35**

<b>1. CONCEPTO DE DIVIDENDO.....</b>	<b>36</b>
A) El concepto de dividendo según la doctrina mercantil.....	39
B) El concepto de dividendo en la legislación fiscal.....	42
C) El concepto de dividendo en los Convenios Internacionales suscritos por México para Evitar la Doble Imposición.....	46

**CAPITULO III. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. - 51**

<b>1. ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>51</b>
A) Ley del 20 de julio de 1921 (Ley del Centenario).....	51
B) Ley del 21 de febrero de 1924.....	54
C) Ley del 18 de marzo de 1925.....	56
D) Ley del 31 de diciembre de 1941.....	57
E) Ley del 30 de diciembre de 1964.....	58
F) Ley del 30 de diciembre de 1980.....	59
G) Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001.....	61
<b>2. OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>61</b>
<b>3. SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>62</b>

**CAPITULO IV. EL REGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS DIVIDENDOS. - 66**

TESIS CON  
ORIGEN

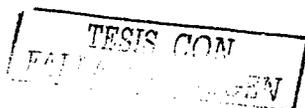
<b>1. TRATAMIENTO FISCAL A LOS DIVIDENDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DE 2001.....</b>	<b>67</b>
<b>A) Impuesto a cargo de las Personas Morales (Impuesto Corporativo).....</b>	<b>68</b>
i) Dividendos por reducción de capital.....	71
<b>B) Impuesto a cargo de los accionista.....</b>	<b>74</b>
<b>C) Impuesto a cargo de los residentes en el extranjero.....</b>	<b>81</b>
<b>2. TRATAMIENTO FISCAL A LOS DIVIDENDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DE 2002.....</b>	<b>82</b>
<b>A) Impuesto a cargo de las Personas Morales (Impuesto Corporativo).....</b>	<b>83</b>
<b>B) Dividendos percibidos por personas físicas.....</b>	<b>86</b>
<b>C) Dividendos percibidos por residentes en el extranjero.....</b>	<b>88</b>
<b>3. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO.....</b>	<b>93</b>
<b><u>CAPITULO V. EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN COMO ELEMENTO PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LOS DIVIDENDOS.-</u></b>	<b><u>96</u></b>
<b>1. EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL AÑO DE 2001.....</b>	<b>96</b>
i. El factor de piramidación previsto en los Artículos 123 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001.....	97

ii. El factor de piramidación en los Convenios celebrados por México para evitar la doble Imposición.....	107
---	-----

2. EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL AÑO DE 2002.....	118
---	-----

<u>CAPITULO VI. CONCLUSIONES.-</u>	<u>121</u>
------------------------------------	------------

<u>BIBLIOGRAFÍA.-</u>	<u>126</u>
-----------------------	------------



## INTRODUCCION

El Estado como organización política, social y económica, requiere de los recursos necesarios para la consecución de sus fines, es decir, para la realización del bien común, el cual se traduce en que el Estado, respecto de sus gobernados, está obligado a prestar los servicios y satisfactores necesarios para el desarrollo de la población.

De esta manera, desde los primeros tiempos en que el hombre comenzó a organizarse en sociedades más complejas y las necesidades colectivas aumentaron, nació la obligación a cargo de las personas de aportar parte de su riqueza al Estado, dicha aportación se le conoció como tributo, concepto que está vinculado con la idea de la potestad soberana con que cuenta el Estado para exigir de sus gobernados una parte de su ingreso.

Con el paso del tiempo y con el surgimiento del Estado moderno, el concepto del tributo evolucionó hasta llegar a la idea de contribución, como la obligación que tiene el gobernado para contribuir para los gastos públicos.

Si bien es cierto que en la actualidad el Estado Mexicano cuenta con diversos medios para hacerse de recursos económicos, tales como los aprovechamientos, los productos, los empréstitos, los ingresos derivados de la realización de una actividad comercial, etcétera, también lo es que las contribuciones siguen siendo el principal ingreso económico que obtiene.



Dentro de las contribuciones que se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación, los impuestos constituyen el principal renglón de ingreso para el Estado. Así las cosas, de los impuestos que actualmente están establecidos en ley, el más importante de ellos lo constituye el impuesto sobre la renta, el cual grava el ingreso de las personas tanto físicas como morales.

Una de las categorías de ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, son los dividendos que genera y reparte una persona moral que derivan de su actividad empresarial.

Dicho ingreso a tenido en la legislación del impuesto sobre la renta diversas regulaciones, toda vez que en ocasiones se grava exclusivamente a la persona moral que los genera y, en otras, el impuesto sobre dividendos se establece a cargo de la sociedad que los distribuye así como a cargo del accionista, persona física que los obtiene.

Cabe señalar, que al igual que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición de los que México es parte, también se contempla el gravamen a este tipo de ingreso, en los cuales se establecen beneficios respecto de la tasa aplicable al ingreso obtenido por concepto de dividendos, sin que la aplicación del Tratado afecte la imposición del ingresos del cual deriven dichos dividendos.



Pues bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé la aplicación de un factor para determinar el impuesto sobre dividendos, el cual, aplicado a la cantidad que como dividendo se distribuya, se obtiene el monto al que se le aplica la tasa del impuesto.

En otras palabras, la base del impuesto sobre dividendos es el resultado de multiplicar la cantidad decretada como dividendo por la sociedad, por el factor previsto en la Ley; la misma mecánica es utilizada cuando el contribuyente invoca a su favor el beneficio de la tasa contemplada en los Tratados para evitar la Doble Imposición celebrados por México.

El presente trabajo tiene por objeto el de sustentar que la aplicación del referido factor para determinar la base del impuesto sobre dividendos, no contraviene los principios de proporcionalidad y equidad tributarias contempladas en el Artículo 31. fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



## CAPITULO I. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO.

### **1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.**

Las contribuciones es el medio por el cual el Estado, en virtud de su soberanía, se hace de recursos financieros para la realización de su actividad estatal, la cual se define como el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga<sup>1</sup>.

El término contribución y tributo se han utilizado indistintamente para definir la obligación del particular a contribuir para los gastos públicos, siendo mas acertado utilizar el concepto de contribución, toda vez que su connotación gramatical es adecuada y, dicho término es utilizado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer en su artículo 31, fracción IV, la obligación de contribuir para los gastos públicos de la forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

De esta manera, se considera necesario establecer el concepto de contribución, y el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española lo define como.

---

<sup>1</sup> Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, S.A., Vigésimo novena edición, México 1990, pag. 13.

*"Contribución. Del lat. contributio, -onis. 1. f. Acción y efecto de contribuir. 2. [f.] Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado."*

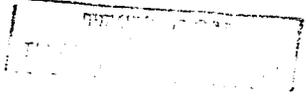
Una vez que se ha establecido la definición gramatical de la palabra contribución, con el objeto de encontrar el significado etimológico de la misma, consideramos señalar lo que la doctrina establece respecto del objeto y fin de las contribuciones. De esta manera, Giuliani Fonrouge<sup>2</sup> señala que las contribuciones constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.

Para Ernst Blumenstein<sup>3</sup>, las contribuciones son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

De lo anterior, se desprende que la contribución es una obligación que el particular tiene frente al Estado, pero dicha obligación no debe entenderse en términos del derecho privado, toda vez que una obligación civil o mercantil nace en virtud de una relación de derecho privado, que solo tiene consecuencias entre las partes que intervienen, creándose derechos y obligaciones recíprocas que nace de un

<sup>2</sup> Rodríguez Lobato, Raul. *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, Segunda edición, México 1992, pág. 5.

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., Decimonovena edición, México 2001, pag. 320



contrato. La relación jurídico tributaria, no nace de una relación contractual, sino de un acto unilateral impuesto por el Estado en el ejercicio de su soberanía

La obligación tributaria, dice Gabino Fraga<sup>4</sup>, es una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público.

En términos de lo anterior, podemos concluir que las contribuciones son obligaciones de carácter público a cargo del particular frente al Estado, como consecuencia de su potestad de imperio, en virtud de que el primero realiza la hipótesis de hecho prevista en la Ley fiscal, y cuya recaudación tiene como fin el que el Estado posea el suficiente ingreso para realizar sus funciones públicas.

## 2. PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

En el caso, los principios que toda contribución debe reunir, deben verse plasmados en las leyes que prevén una gravamen fiscal a los gobernados.

Así las cosas, siguiendo lo expuesto por Emilio Margáin Manautou<sup>5</sup>, quien a su vez expone las ideas o principios teóricos de Adam Smith, los principios de las contribuciones son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía, mismos que a continuación se exponen:

<sup>4</sup> Fraga, Gabino, op. cit., pág.316

<sup>5</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., Decima tercera edición, Mexico, 1997, pag. 23 y ss.

### A) Principio de Justicia.

Este principio, se refiere a que los particulares o gobernados de un Estado, deben cubrir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas

Raúl Rodríguez Lobato<sup>6</sup>, señala que este principio, ha sido abordado por la doctrina a través de otros principios, como el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todos los sujetos que se ubiquen en la hipótesis de hecho prevista en la ley tributaria lo que conlleva a que se produzca el hecho generador del impuesto.

Sigue señalando, que el impuesto debe ser uniforme, es decir, que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre esta última cuestión, John Stuart Mill, establece que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción, es por esta razón que se dice que el impuesto será uniforme, si la ley trata igual a situaciones iguales y desiguales a situaciones desiguales.

---

<sup>6</sup> Rodríguez Lobato, Raúl Op. cit., pág. 62.



Principios que se encuentran plasmados en la fracción IV del Artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece expresamente lo siguiente:

*"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

....

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto del significado de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, los cuales se contemplan en el principio general de los tributos de justicia, como se aprecia de los criterios siguientes que se transcriben.

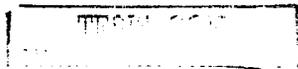
**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. POR REGLA GENERAL, LA VIOLACIÓN A ESTOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES NO ES OBJETO DE PRUEBA, PUES LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS FISCALES DEBE ANALIZARSE ATENDIENDO AL UNIVERSO DE GOBERNADOS QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO NORMATIVO QUE PREVÉN. El estudio de constitucionalidad de una norma jurídica, al constituir una**



*disposición de observancia general, abstracta y permanente, debe abordarse atendiendo a los efectos que acarrea respecto del universo de gobernados que se ubican o pueden llegar a ubicarse en el supuesto de hecho regulado por ella, máxime cuando lo que se cuestiona es el apego de un dispositivo que establece un tributo a los principios de proporcionalidad o de equidad tributarias, cuyo cumplimiento debe verificarse atendiendo a circunstancias generales y no a las específicas que rodean a cada contribuyente. Por tanto, cuando se impugna una norma fiscal por estimar que es violatoria de los mencionados principios constitucionales y que dicha violación afecta a la categoría de contribuyentes a la que pertenece el agraviado, este no está obligado a demostrar que el resto de los contribuyentes que se ubican en el mismo supuesto de causación se encuentran en una situación idéntica a la suya, salvo que la violación a dichos principios la haga derivar, exclusivamente, de las circunstancias o particularidades que lo rodean a él en lo individual."*

*Novena Época Instancia Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Junio de 2001 Tesis 2ª. LXXX/2001 Página 310 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada."*

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS**

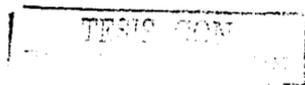


**LEYES FISCALES.** *La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*

*Tercera Sala Epoca: Octava Epoca. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte : VII-Febrero. Tesis: 3a./J. 4/91. Página: 60"*

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas*

*progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*



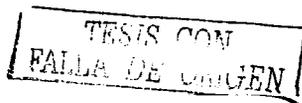
*Instancia Pleno Epoca Séptima Epoca. Instancia: Pleno Fuente:  
Semanario Judicial de la Federación. Parte : 199-204 Primera Parte.  
Página 144"*

Como se aprecia de los criterios anteriores, los principios de proporcionalidad y equidad previstos en nuestra Constitución Federal, mismos que atienden al principio de justicia acuñado por Adam Smith, consisten, por una parte, en que los gobernados o sujetos obligados del impuesto deben contribuir atendiendo a la capacidad económica que tengan estos, es decir, según los ingresos que perciban, mientras que la equidad *no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan tratos diferenciados o privilegiados que excluyan a cierto contribuyente respecto de lo que se concede a otro en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera equidad tributaria consiste en dar el mismo trato fiscal a lo que es igual, y distinto a los contribuyentes que se encuentren en condiciones diferentes?*

Del artículo 34, fracción IV, de nuestra Ley Suprema, se desprende que las contribuciones deben de atender a los principios de proporcionalidad y equitativos; sin embargo, los mismos engloban otros más que han sido explorados y explicados no solo por la doctrina, sino por el Poder Judicial Federal, así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a señalado respecto de tales principios o

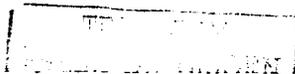
---

Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El Principio de Equidad Tributaria*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, Número 5, pag. 77 y 78.



garantías, que debe observar la Autoridad al establecer una contribución, lo siguiente:

**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de



determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse: esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentanas, pero si que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundanas, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precicado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributana la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*

*Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI, Noviembre de 1997 Tesis: P. CXLVIII/97 Página: 78 Materia: Administrativa, Constitucional."*

#### **B) Principio de Certidumbre.**

Este principio establece que toda contribución debe tener fijeza en sus elementos o características esenciales con el objeto de evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad pública. Estos elementos o características esenciales que deben de contener las contribuciones son: sujetos, objeto, base, tasa, exenciones, época de pago, infracciones y sanciones.

Este principio, lo vemos reflejado en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a

los particulares y, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estrictas, considerándose que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto objeto, base, tasa o tarifa.

En efecto, atendiendo a la lectura del artículo 5, del Código Tributario Federal, se desprende que tratándose de los elementos o características de las contribuciones, estos son de aplicación estricta, no cabiendo interpretación alguna, con lo cual se puede concluir que el principio de certidumbre se ve reflejado en nuestra legislación fiscal, otorgando seguridad jurídica a los particulares, obligados al pago de una contribución, en el sentido de que la autoridad recaudatoria esta impedida para, de forma arbitraria, interpretar las disposiciones fiscales que, de suceder lo contrario, el particular se encontraría en un grave estado de indefensión, toda vez que éste no podría saber con exactitud la obligación impositiva que debe cumplir.

### **C) Principio de Comodidad.**

Este principio consiste en que el legislador debe hacer cómodo y accesible el pago del impuesto, ya que si bien es cierto que, el pago de una contribución significa una carga para el particular, el legislador debe tomar en consideración dicha circunstancia, por lo que dicho principio, se cumple cuando el legislador establece fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más



propicias y ventajosas para que el contribuyente realice el entero del impuesto de que se trate

Como ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé el principio de comodidad, al establecer en el penúltimo párrafo del Artículo 10, que el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán los contribuyentes antes las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fechas en la que termine el ejercicio fiscal; con ello se ve reflejado el principio en comento.

#### **D) Principio de Economía.**

Por último, este principio consiste en que el impuesto, para justificar su finalidad económica, debe ser productivo

Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato<sup>6</sup> señala que este principio consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.

En el mismo sentido, el mismo autor, citando a Einaudi, comenta que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incoesteable y, por lo tanto, contrario al principio de economía.

<sup>6</sup> Rodríguez Lobato, Raúl Op. cit., pag. 63



### 3. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

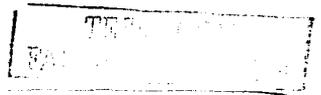
Como se aprecia en el capítulo anterior, el principio de certidumbre que deben reunir toda contribución consiste en que el legislador debe, con toda precisión, señalar los sujetos o personas que al realizar una cierta actividad u obtener un determinado ingreso están obligados al pago del impuesto de que se trate, el objeto que se grava y la base a la cual se aplicará la tasa todo ello con el objeto de obtener en cantidad líquida el monto que el contribuyente debe enterar a la hacienda pública.

#### A) Sujeto.

Raúl Rodríguez Lobato<sup>9</sup>, señala que el impuesto, como cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el estado. Por lo que hace al sujeto pasivo —continúa diciendo el autor— se desprende que pueden serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

---

<sup>9</sup> Rodríguez Lobato, Raúl Op. cit., pag. 63



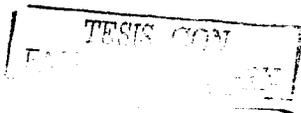
Por su parte, Jarach<sup>10</sup> señala que el sujeto pasivo es el obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza.

Si bien es cierto que, por regla general, el sujeto pasivo del impuesto es aquella persona que realiza la hipótesis de hecho prevista por la ley fiscal, presuponiendo que una persona está obligada al pago de un determinado impuesto, ya sea por el ingreso que obtenga o bien, por realizar una determinada actividad, como sucede con el impuesto al valor agregado que grava a las personas que en territorio nacional realicen los actos o actividades que señala la Ley, también es cierto que dentro del espectro del sujeto pasivo del impuesto, se incluye a todas aquellas personas que si bien no obtienen ingreso o no realizan una actividad gravada por ley, por ministerio de ésta quedan sujetas a una relación jurídico-tributaria con el Estado, sujeto activo del impuesto.

El artículo 26. del Código Fiscal de la Federación, enumera una serie de personas que, si bien no realizan la hipótesis de hecho gravada por la ley tributaria, la propia ley les da carácter de sujetos pasivos del impuesto, sin embargo, dichos sujetos son solidarios con el principal, esto es, son obligados solidarios en una relación jurídico-tributaria

Sergio Francisco de la Garza, respecto de la responsabilidad solidaria, señala que ésta *"consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la*

<sup>10</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit. Pag. 492



*obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales."<sup>11</sup>*

En este sentido, Jarach<sup>12</sup> señala que el sujeto pasivo principal es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible, mientras que los demás sujetos sólo son tales porque la ley considera oportuno y conveniente ampliar al esfera de los sujetos obligados para mayor garantía del crédito fiscal, sin que ellos posean capacidad contributiva.

De lo anterior tenemos que tratándose del sujeto pasivo tributario, existen varios tipos, así dicho autor<sup>13</sup> los clasifica de la siguiente manera, atendiendo a la responsabilidad que estos tiene:

- i. Responsables contribuyentes, quien es la persona que realiza la hipótesis de hecho prevista en las leyes fiscales.
- ii. Responsables por sustitución, son las personas que por una disposición legal quedan obligados al entero del impuesto aún y cuando ellos no hayan intervenido

<sup>11</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit. Pág. 508.

<sup>12</sup> Idem pag. 493.

<sup>13</sup> Margan Manautou, Emilio, Op. cit. Pág. 258



directamente en la realización del hecho imponible pero al haberlo conocido, la ley les impone la obligación de enterarlo, entre los ejemplos de responsables por sustitución tenemos a los retenedores, notarios públicos, etc

iii. Responsables por garantía, son las personas que *"se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente"*<sup>14</sup>

El Artículo 26, del Código Fiscal de la Federación, establece como obligados solidarios de los contribuyentes a los terceros garantes, al establecer en la fracción IX, textualmente que: *"los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado."*

iv. Responsables solidarios, respecto a éste tipo de sujeto pasivo del impuesto. Emilio Margáin Manautou, señala que la responsabilidad solidaria surge por una sucesión o por representación. Como responsables por sucesión<sup>15</sup> se encuentran los herederos y los donatarios universales, mientras que la responsabilidad por representación se adquiere en forma voluntaria<sup>16</sup> o en forma forzosa<sup>17</sup>. En el primer caso, es decir en la representación voluntaria, se encuentran los que

<sup>14</sup> Idem

<sup>15</sup> La fracción VII, del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que son obligados solidarios con los contribuyentes *"los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos."*

<sup>16</sup> Fracción VIII del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>17</sup> Fracción VI del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.



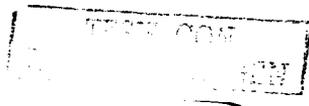
asumen voluntariamente la representación de otra u otras personas; en el segundo caso los que ejercen por ley la representación.

En conclusión, de lo antes vertido se desprende que la obligación tributaria no es una obligación exclusiva de la persona que realiza el acto gravado u obtiene un ingreso gravado por la ley fiscal (contribuyente), ya que la propia legislación de la materia, como lo es el Código Fiscal de la Federación, y dada la importancia que tiene para la economía del Estado el recaudar los impuestos, es que terceras personas, por disposición de la ley, quedan obligadas frente al Estado del pago de una contribución causada por la realización de un acto gravado o por la obtención de un ingreso gravado, sin que dicho acto haya sido realizado por dicha tercera persona o el ingreso lo haya obtenido ésta última

#### **B) Objeto.**

Uno de los elementos de existencia de toda contribución consiste en el objeto de la misma, es decir, que es lo que se grava, en otras palabras, el objeto es el hecho generador del impuesto que, al realizarse surge la obligación para el sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria de pagar el impuesto

Como sucede en los contratos de derecho privado, para que estos nazca a la vida jurídica deben reunir dos elementos de existencia a saber: consentimiento y objeto. Mientras que el objeto en los contratos de carácter privado lo constituye la



creación o transmisión de un derecho o una obligación.<sup>18</sup> en el derecho tributario el objeto de los contribuciones consiste en el ingreso o actividad gravada, así tenemos que, por ejemplo, el objeto del impuesto sobre la renta es gravar el ingreso de las personas, el objeto del impuesto al valor agregado es gravar el consumo y el objeto del impuesto al activo es gravar la riqueza.

En efecto, Raúl Rodríguez Lobato<sup>19</sup>, respecto del objeto de las contribuciones señala lo siguiente:

*"Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza al consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible."*

Para efectos del presente trabajo, tratándose del objeto del impuesto sobre dividendos previsto en la Ley del impuesto sobre la Renta lo constituye la distribución o pago de dividendos.

---

<sup>18</sup> Artículo 1793 del Código Civil Federal.  
<sup>19</sup> Rodríguez Lobato, Raúl Op. cit., pag. 112



### C) Tasa.

La tasa o alicuota, es el porcentaje aplicado a la cantidad líquida que es susceptible de ser gravada, en otras palabras, la tasa es el monto del impuesto expresado, por lo regular, en porcentaje.

Sergio Francisco de la Garza<sup>20</sup>, respecto de la tasa o alicuota, como la denomina, señala que la *"alicuota al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando éste consiste en dinero o en bienes valorables en términos monetarios, en este caso, el parámetro recibe el nombre de base imponible."*

Existen las siguientes modalidades de tasas o alicuotas:

- I Tasa o alicuota de derrama: cuando la cantidad obtenida como rendimiento de la contribución se distribuye entre los sujetos que están afectados al mismo.
- II Tasa o alicuota fija: cuando la ley señala con precisión la cantidad exacta a enterar.
- III Tasa o alicuota proporcional: cuando los ingresos personales varían en la misma proporción que lo hacen los impuestos.

<sup>20</sup> De la Garza, Sergio Francisco Op. cit. Pág. 440.



iv. Tasa o alícuota progresiva: cuando los ingresos personales se incrementan en una mayor proporción que el incremento en los impuestos.

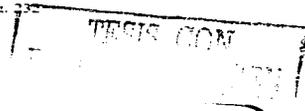
v. Tasa o alícuota regresiva: cuando los ingresos personales se incrementan en una menor proporción que el incremento en los impuestos.

En este orden de ideas, la tasa no es otra cosa que el porcentaje aplicado a una determinada cantidad en numerario, siendo que el resultado así obtenido constituye el monto del impuesto que el contribuyente debe enterar a la Autoridad fiscal.

#### **D) Base gravable.**

La base gravable, constituye uno de los elementos estructurales de las contribuciones. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida debe ser congruente con el hecho imponible y, de otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Diccionario Jurídico Espasa, Editorial Espasa Calpe, S.A. Madrid 2001, pag. 332



Hugo Carrasco Iriarte.<sup>22</sup> define a la base del impuesto como la cuantía sobre la que se determina éste a cargo de un sujeto y por base gravable la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, es decir, el ingreso bruto, menos deducciones y exenciones autorizadas por la ley

Por otra parte, Sergio Francisco de la Garza<sup>23</sup>, respecto de la base del impuesto, señala lo siguiente:

*"Se llama parámetro a "la magnitud a la que debe referirse a aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen" y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien en términos monetarios recibe el nombre de base imponible*

...

*La función del parámetro es la de determinar, junto con el tipo de gravamen, la cuantía de la deuda tributaria, tanto cuando está formado por una suma de dinero o por una magnitud variable en términos monetarios, como cuando está constituido por una magnitud no susceptible de valoración económica, cual la superficie, el volumen, el peso, el número de folios de un documento, etc*

...

*Por último, el parámetro puede estar constituido por un valor abstracto determinado de un modo más o menos preciso por la ley (como sucede*

<sup>22</sup> Carrasco Iriarte, Hugo *Derecho Fiscal, Diccionario Jurídico Temático*, Volumen 2, Primera Parte Editorial Oxford Segunda Edición, México 2002, pag. 160 y 161.  
<sup>23</sup> De la Garza, Sergio Francisco Op. cit. Pag. 432 y 433

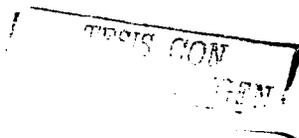


*en el impuesto de sucesiones, en que el concepto fiscal de caudal hereditario no coincide con el concepto civil), o en el impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles, en que el concepto de renta legal discrepa del concepto contable de renta. En estas hipótesis, dice Bertin, "la determinación de la base imponible es particularmente difícil, en cuanto hay que interpretar primeramente la voluntad del legislador para determinar exactamente el parámetro."*

En efecto, atendiendo a o antes expuesto, se puede concluir que la base gravable es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravable a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa, con el objeto de fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal que se debe satisfacer.

#### **4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO.**

Independientemente de los fines por los cuales los gobernados deben pagar impuestos, no puede negarse que la obligación de pagar contribuciones al Estado implica una carga para los particulares, ya que sufren un menoscabo patrimonial al ceder parte de su riqueza al Estado con el objeto de que éste pueda allegarse de los recursos financieros necesarios para la realización de sus fines.



En efecto, Gabino Fraga señala que *"el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables"*<sup>24</sup>.

El mismo autor continúa comentando que el mismo, es decir, el impuesto, es establecido *"por el Poder público ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía, de tal manera que la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público"*<sup>25</sup>.

Sergio Francisco de la Garza<sup>26</sup>, define al Poder Tributario como la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas

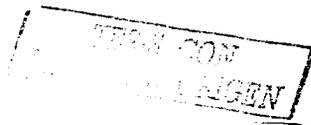
Por su parte, Valdés Villarreal<sup>27</sup> señala que *"con la soberanía, la potestad [poder tributario] comparte de cierto modo las características del poder supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transgredir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de*

<sup>24</sup> Fraga, Gabino. Op. cit. Pág. 315

<sup>25</sup> Idem. Pág. 316

<sup>26</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 207

<sup>27</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 207



*la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de sus funciones o competencia de la autoridad "*

Ya que el pago de las contribuciones implican un menoscabo en el patrimonio de los gobernados, obligación que se establece como se ha visto en función del poder soberano del Estado, dicha obligación, en un estado de derecho, debe estar establecida en la ley.

Es entonces, que el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece de forma expresa:

*"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

Por su parte, el Artículo 1, del Código Fiscal de la Federación, señala de forma literal lo siguiente:



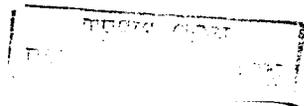
*"Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas: las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

*La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes los señalen expresamente.*

*El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establece este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.*

*Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.*

*Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."*



Como se aprecia, en nuestro sistema jurídico la obligación de pagar contribuciones esta plasmada en la Constitución Federal, obligación que se ve reglamentada en el Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación

En este contexto, el imponer una contribución es un acto unilateral de autoridad que, atendiendo al principio de legalidad consagrado en el Artículo 16, de la Carta Magna, debe establecerse en Ley, lo que nos lleva a concluir que la principal fuente de las obligaciones tributarias es la Ley

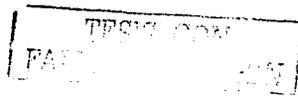
En este tenor de ideas, cabe citar lo que establece el Artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dice

*"Artículo 73.- EL Congreso tiene facultad*

*VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."*

Por su parte y, el Artículo 74, fracción IV, primer párrafo, de la nuestra Ley Suprema, señala lo siguiente:

*"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

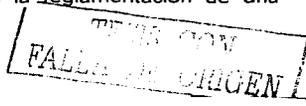


*IV Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuentas Públicas del año anterior."*

De lo anterior, se desprende que los particulares no están obligados a pagar una determinada contribución, sin que esta este expresamente establecida en una ley, siguiendo para tal efecto, las formalidades legislativas establecidas en la propia Constitución

De lo antes narrado se aprecia que es una obligación de los particulares el contribuir para los gastos públicos, obligación que no puede ni debe confundirse con una obligación contractual, pues la obligación tributaria, como se señaló, nace de un acto unilateral del Estado en ejercicio de su imperio, y cuando el sujeto pasivo se encuentra en el hecho generador del crédito fiscal.

Sin embargo, si bien es cierto que el establecimiento de contribuciones y su consecuente obligación de pagarlas, es un acto de soberanía del Estado, también lo es que dicho acto de autoridad no puede ser arbitrario, pues este acto debe estar debidamente fundado y motivado. Así, como se ha apreciado, para que el estado pueda imponer contribuciones debe seguir un proceso legislativo que culmine con el emisión de una ley que contenga la reglamentación de una



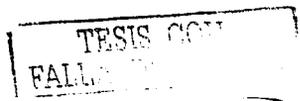
determinada contribución, como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin que ello implique que la contribución establecida en ley deje de observar los principios de proporcionalidad y equidad.

#### **A) La obligación tributaria de los extranjeros.**

Un caso especial, en nuestro sistema jurídico tributario, lo constituye la obligación de los extranjeros de pagar contribuciones en México, toda vez que en principio y de la lectura del precepto constitucional que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, sólo se hace referencia a la obligación que tienen los mexicanos, sin que dicho precepto haga referencia o vincule dicha obligación a los extranjeros.

A este respecto, Emilio Margáin Manautou<sup>29</sup>, comenta lo siguiente: *"Como nuestra Carta Magna guarda silencio respecto a los extranjeros, se les ha considerado obligados al pago de contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación o la extinta Ley de Nacionalidad o de Naturalización, estimándose que aun cuando sobre este punto hay una laguna en nuestra Constitución, los extranjeros si están obligados al pago de tributos dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igual de circunstancias que los mexicanos, justo es que también en igual de condiciones se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, para que contribuyan al gasto público "*

<sup>29</sup> Margáin Manautou, Emilio, Op. cit. Pág. 264



Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato<sup>29</sup> señala que el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos únicamente establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, sin embargo, aún y cuando el precepto constitucional sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no implica que sea una obligación exclusiva de los nacionales el pagar contribuciones, toda vez que ni el Artículo 31, ni ningún otro precepto de la Constitución, prohíbe que los extranjeros tributen en México, cuando residan en el país, constituyan un establecimiento permanente en él u obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Para mayor abundamiento, cabe señalar lo que al respecto ha establecido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio que a continuación se transcribe:

**"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS EXTRANJEROS PUEDEN SER CAUSANTES DEL.** *Conforme a la fracción II del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, la calidad de deudor o de sujeto de un crédito fiscal, puede recaer sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero, por actos efectuados o que deban producir en ella efectos jurídicos y económicos, o por ingresos que obtengan por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en el Territorio Nacional.*

<sup>29</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., pág. 155



*Segunda Sala Quinta Época. Semanario Judicial de la Federación.  
Parte: LXXI. Página: 2492"*

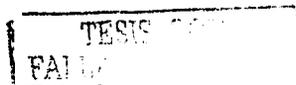
En el mismo sentido, el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa se ha pronunciado sobre la obligación de los extranjeros de pagar contribuciones en México, como se aprecia de los criterios que se transcribe a continuación:

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EMPRESAS EXTRANJERAS QUE PERCIBEN INGRESOS DE FUENTES NACIONALES.** *El artículo 3o., fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por Decreto de 28 de diciembre de 1967, establece que son sujetos del impuesto los extranjeros residente en el extranjero y las personas morales que no estén establecidos en el país, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional Y conforme a dicho precepto debe estimarse, en primer lugar que sea cual fuere la naturaleza del contrato celebrado en el extranjero, del que denven ingresos gravables, y sea cual fuere la ley aplicable para su interpretación y cumplimiento entre las partes contratantes, los ingresos gravados quedarán sujetos a la ley nacional. En segundo lugar, los ingresos deben estimarse procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando el beneficio obtenido por el causante extranjero provenga de la explotación de recursos del país, o*

*de fuentes de materia prima ubicadas en México, o sea el fruto del trabajo desarrollado en el país, independientemente del lugar donde se haya celebrado el contrato. Y, en tercer lugar, como el objeto de la obligación fiscal son los ingresos obtenidos, les es aplicable la ley vigente en el momento de obtenerlos, independientemente de lo que se haya estipulado sobre la obligación del pago, en el contrato celebrado en el extranjero o en el país, pues no se trata del derecho del contratante a obtener lo pactado, sino de la obligación fiscal de pagar por los ingresos obtenidos. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. Semanario Judicial de la Federación. Parte : 46 Sexta Parte Pagina: 58*

Me adhiero a lo expuesto por los tratadistas antes citados y tomando en consideración lo establecido en los criterios emitidos por nuestro Máximo Tribunal, es que cabe señalar que la Ley Reglamentaria de la fracción IV, del Artículo 31, de la Constitución Política (que es el Código Fiscal de la Federación), no distingue, tratándose de los sujetos de las contribuciones, entre mexicanos y extranjeros al sostener que toda persona física o moral esta obligada a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales, por lo que lo establecido en el Código Fiscal de la Federación no contraviene lo expresado por la Ley Fundamental, toda vez que en la misma no se encuentra la prohibición de obligar a los extranjeros de pagar contribuciones.



Ejemplo de lo anterior, es la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece, en el Artículo 1o, fracciones II y III, la obligación a cargo de los extranjeros de pagar dicho impuesto cuando tengan un establecimiento permanente en el país y los ingresos gravados sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o, respecto de los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y los mismos no sean atribuibles a un establecimiento permanente en el país.

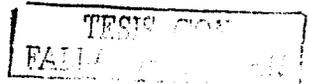
## CAPITULO II. EL DIVIDENDO.

Toda vez que el propósito del presente trabajo es el de analizar el impuesto a los dividendos distribuidos por personas morales a sus accionistas, es menester hacer un análisis del concepto de dividendo, ello con el objeto de comprender mejor el tratamiento fiscal que se le da a éstos en las leyes fiscales, en particular, la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, el concepto de dividendo toma diferentes matices o tipos, existiendo diversas clases de dividendo, tales como dividendos brutos, dividendos netos, reales, etc

La propia Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, señala en su Artículo 165 que ingresos son asimilables a dividendos, señalando entre otros los prestamos a accionistas, erogaciones que no sean deducibles, la utilidad presunta, etcétera

Independientemente de lo anterior, para efectos del presente trabajo que, si bien no tiene por objeto el estudio del dividendo en si mismo, es necesario señalar cual es su naturaleza y los tipos que estos pueden revestir en relación con el concepto establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de establecer la procedencia y legalidad de aplicar el factor previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta a la cantidad que, por concepto de dividendo, es susceptible de repartirse por la persona moral que los genera.



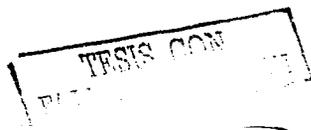
## 1. CONCEPTO DE DIVIDENDO.

Para comprender mejor el tratamiento fiscal que en la legislación se le ha dado a los dividendos, consideramos apropiado comenzar por señalar que es lo que significa el concepto de dividendo. El Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, lo define el concepto de "dividendo" de la siguiente manera:

*"dividendo (Del lat. dividendus, p. f. p. de dividere, dividir.)<sup>1</sup> m. Alg. y Ant. Cantidad que ha de dividirse por otra. Il activo. 1. Cuota que, al distribuir ganancias, una compañía mercantil, corresponde a cada acción. Il pasivo. 1. Cada una de las cantidades parciales que se compromete a satisfacer el subscriptor de una acción u obligación a requerimiento de la entidad emisora."*

Una vez que se ha señalado el significado de la palabra "dividendo", es conveniente señalar los preceptos legales que establecen su existencia y obligación de pagarlos.

De esta manera, el Artículo 16, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señala de forma expresa:



*"Artículo 16.- En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:*

*I.- La distribución de las ganancias o pérdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a sus aportaciones;*

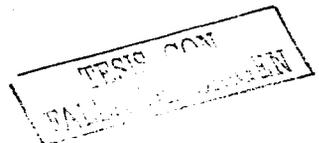
*II.- Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por igual, y*

*III - El socio o socios industriales no reportarán las pérdidas."*

Por su parte, el Artículo 117, del mismo ordenamiento legal, establece de forma expresa lo siguiente:

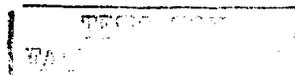
*"Artículo 117.- La distribución de las utilidades y del capital social se hará en proporción al importe exhibido de las acciones.*

*Los suscriptores y adquirentes de acciones pagadoras serán responsables por el importe insoluto de la acción durante cinco años, contados desde la fecha del registro de traspaso; pero no podrá reclamarse el pago al enajenante sin que antes se haga excusión en los bienes del adquirente."*



En este mismo orden de ideas, cabe señalar el criterio sustentado por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, respecto del concepto de dividendos dentro de las sociedades mercantiles, mismo que señala lo siguiente:

**DIVIDENDOS. SU CONCEPTO DENTRO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.** *En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, su capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, éste se divide en acciones. Las acciones constituyen por tanto una parte alicuota del capital social y están representadas por títulos valor que otorgan a los accionistas, entre otros, derechos patrimoniales, que son los que confieren a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión con motivo de la disminución del capital o liquidación de la persona moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa, de operación o patrimoniales, que previamente o en el momento de su distribución habrían causado el impuesto sobre la renta. El dividendo viene a ser la cuota por acción que de la utilidad distributable tiene derecho a recibir el accionista, y se obtiene prorrateando el monto de los dividendos a distribuir entre el total de las acciones con derecho a esa distribución, según el acuerdo correspondiente de la asamblea general.* OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.



*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Época Octava Época.  
Semanao Judicial de la Federación. Parte : XIII-Mayo Página: 442*

En atención a lo anterior, el dividendo no es otra cosa que el beneficio que reciben los accionistas de una empresa por su participación alcuota del capital social producto de las utilidades de un ejercicio fiscal.

**A) El concepto de dividendo según la doctrina mercantilista.**

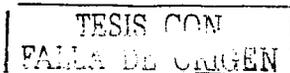
Como se aprecia en el apartado anterior, el dividendo es el beneficio que perciben los accionistas de una sociedad en virtud de su participación en el capital social de la misma; sin embargo, de la lectura de los artículos 16 y 117 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se aprecia que el benéfico que la sociedad genera y que es susceptible de repartir se le denomina como "utilidad".

En este orden de ideas, cabe señalar que la utilidad se define como aquel *provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de una cosa*<sup>30</sup>.

Roberto L. Mantilla Molina<sup>31</sup> señala que *el derecho al cobro de utilidades, las cuales en la S.A. suelen llamarse dividendos, está representado por títulos*

<sup>30</sup> Diccionario de la Lengua Española de la real Academia Española. Editorial Espasa Calpe. S.A. Madrid 2000, pag. 2053

<sup>31</sup> Mantilla Molina, Roberto, L. Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, S.A. Vigésima novena edición Mexico 2002, pag. 384



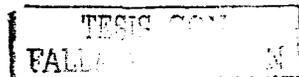
*accesonos. los cupones. que deben llevar adheridas las acciones, y que también pueden tener los certificados provisionales (art. 127)."*

De conformidad con la lectura anterior, surge una interrogante ¿los dividendos distribuidos por una sociedad equivalen o son sinónimos a la utilidad que ésta última genere? A este respecto, Jorge Barrera Graf<sup>22</sup> comenta lo siguiente: *"El derecho del socio a las utilidades debe distinguirse de su derecho al dividendo... Aquél, consiste, salvo disposición en contrario de los estatutos (art. 16 caput y fr. II) en asignar al socio una parte proporcional del superávit de la sociedad que arroje el balance. después de deducir todas sus obligaciones y deudas... el dividendo, en cambio, consiste en el derecho a recibir una cantidad de dinero (o de otros bienes que al efecto se valancen también en dinero); a virtud del reparto que ya haya acordado la asamblea o que prevea el contrato. Por otra parte, de las utilidades que arroje el balance anual pueden participar, además de los socios o accionistas, quienes no lo sean, como puede suceder con los fundadores (art. 105) los administradores según práctica común, los trabajadores sean o no titulares de "acciones" de trabajo (art. 114), en cambio, del derecho a dividendos no participan quienes no sean socios "*

El mismo autor<sup>23</sup> continua señalando, respecto a la diferencia entre dividendo y utilidad, lo siguiente *"Se trata de dos conceptos y de dos situaciones distintas, aunque el primero, es presupuesto del segundo; además el derecho a las*

<sup>22</sup> Barrera Graf, Jorge *Instituciones de Derecho Mercantil*, Editorial Porrúa, S.A., Cuarta reimpresión, México 2000, pag. 522

<sup>23</sup> Idem



*utilidades se desprende de la naturaleza misma del negocio social; y es indispensable por parte de los órganos sociales. El dividendo, en cambio, depende de la existencia de utilidades repartibles y de que la asamblea acuerde la distribución entre los socios de las ganancias que arroje el balance que ella haya aprobado previamente; es pues, un derecho del que la asamblea sí puede disponer."*

En este orden de ideas, nos adherimos al criterio sustentado por el Maestro Barrera Graf, en el sentido de que la utilidad y el dividendo son dos conceptos diferentes que surgen al realizarse situaciones jurídicas distintas.

En efecto, dichos conceptos no pueden considerarse como sinónimos que sirven para designar un mismo acto, pues si bien es cierto que el segundo —el dividendo—, presupone la existencia de una utilidad, el nombre con el que se le designe la distribución de ganancia generada por la sociedad dependerá del momento y de la calidad de la personas a quien se le hace el pago.

Toda sociedad, por el mero ejercicio de su actividad mercantil presupone la generación de una utilidad, la misma es ganancia propia de la sociedad la cual es susceptible de ser repartida o distribuida, sin embargo, la utilidad por si misma no es un dividendo, aceptar lo contrario sería tanto como designar a la repartición de utilidades a los trabajadores como que estos están percibiendo un dividendo de la sociedad, cuando el dividendo sólo puede ser distribuido a las personas que tengan la calidad de accionista de la sociedad.

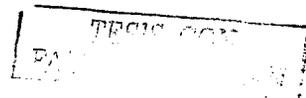


Para efectos fiscales, que es el objeto del presente trabajo, es importante distinguir entre el concepto de utilidad de: concepto de dividendo ya que, como se señalo en el párrafo anterior, de ser utilizado indistintamente dichos términos el reparto de utilidades que la sociedad realice a sus trabajadores pudiera considerarse que dichos trabajadores estarían percibiendo un dividendo lo que provocaría que tal ingreso de los trabajadores sería gravado como dividendo violando el principio de equidad plasmado en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que se estaría gravando de la misma manera a dos personas que se encuentran en situaciones jurídicas distintas.

#### **B) El concepto de dividendo en la legislación fiscal.**

El concepto de dividendo en la legislación fiscal, en particular, por lo que hace a la Ley del Impuesto sobre la Renta, es utilizado indistintamente con el término de "utilidad", ello con el objeto de designar al objeto del tributo que es el de gravar el ingreso que una persona percibe de una sociedad, como consecuencia de la riqueza que ésta última genera en virtud del ejercicio de una actividad empresarial.

Lo anterior, se corrobora de la lectura de la primera parte del Artículo 11, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de 2002, donde se establece que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a



los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de ese ordenamiento legal.

Por su parte, el Artículo 165 de la Ley en comento, establece, tratándose de ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, que conceptos se consideran asimilables a dividendos, señalando de forma expresa lo siguiente:

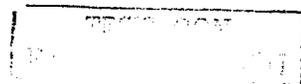
*\*Artículo 165.- (...)*

*Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos los siguientes:*

*I.- Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.*

*II - Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:*

*a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.*



*b) Que se pacte a plazo menor de un año.*

*c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.*

*d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.*

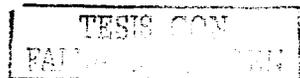
*III.- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales*

*IV.- Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.*

*V.- La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales*

*VI.- La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades "*

Tratándose de dividendos pagados a residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en México, el Artículo 193 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala lo siguiente:



*"Artículo 193 - En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país*

*Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:*

*I Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan de la cuanta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. (...)*

*II Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquellos que se denven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. (...)"*

Como se aprecia de los preceptos legales antes transcritos, para efectos del impuesto sobre la renta, el ingreso que perciba una persona, sea cual fuere su



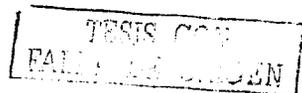
calidad frente a la sociedad que paga, no obstante que se trate de una utilidad distribuida o de un dividendo pagado, dicho ingreso estará gravado con el impuesto sobre la renta.

Como se aprecia, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava el ingreso que una persona obtiene de una sociedad proveniente de la riqueza que esta última haya generado en virtud del ejercicio de su actividad empresarial, sin importar si dicho pago es por concepto de utilidad o de dividendo.

**C) El concepto de dividendo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por México.**

Como consecuencia de la globalización en los negocios y las inversiones internacionales, se comenzó a advertir que los ingresos obtenidos por los particulares sufrían la incidencia de dos o más soberanías en virtud de que tanto en el país de residencia del contribuyente así como en el país de la fuente del ingreso había una similitud de impuestos que gravan el mismo ingreso.

Por esta razón, nuestro país a partir de la década de los noventa comenzó a negociar y celebrar Tratados Internacionales con diversos países para evitar la doble tributación, lo anterior atendiendo a las necesidades de evitar que dos gravámenes impuestos por distintos Estados incidan en el patrimonio de una persona, lo que conllevaría a desalentar la inversión económica.



El Modelo de Convenio, que ha seguido México para la celebración de dichos Tratados es el Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), atendiendo a la recomendación que dicho organismo internacional hizo el 21 de septiembre de 1995, a todos los países miembros, entre ellos México.

Es importante destacar que los beneficios que otorgan los Tratados para evitar la doble imposición se limitan a las personas físicas o morales que sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes y sólo son aplicables a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, en particular, estableciendo una tasa límite que el Estado que grava el ingresos tiene que observar, una vez que una vez que se hayan reunido los requisitos para su aplicación.

Una de las categorías de ingresos que regulan los Tratados para evitar la doble imposición la constituye la imposición a los dividendos, la cual se contempla en el artículo 10 de los Tratados bilaterales que México a celebrado con diversos países

Dicho artículo reserva el derecho de gravar los dividendos al Estado de la fuente, es decir, en el supuesto de que una persona residente en México pague dividendos a una persona residente en un Estado con el que nuestro país tenga celebrado con Tratado para evitar la doble imposición, México tendrá derecho a gravar el ingreso que perciba por concepto de dividendos de dicha residente en el extranjero.



Tomando como ejemplo el Convenio que nuestro país celebró con los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición<sup>34</sup>, en el Artículo 10, párrafo 4, se señala de forma expresa lo siguiente:

*"4. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya."*

Para mayor claridad del alcance del párrafo 4 del Artículo 10 antes transcrito y atendiendo a lo dispuesto por la Resolución Miscelánea Fiscal<sup>35</sup> que establece que para la interpretación de los Convenios para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los Comentarios del Modelo de Convenio emitido por la OCDE, a continuación se transcribe el punto 23 de los Comentarios al Artículo 10 del Modelo de Convenio, de la siguiente manera:

<sup>34</sup> *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta*. Firmado el día 18 de septiembre de 1992 y aprobado por el Senado de la República el 12 de julio de 1993, de acuerdo con su publicación en el Diario Oficial de la Federación del 5 de agosto de 1993.

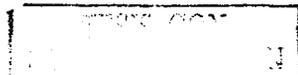
<sup>35</sup> En la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, la remisión a los Comentarios al Modelo de la OCDE se encuentra en la regla 2.1.1, la cual señala lo siguiente: "2.1.1. Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México."

*"23. Dada la diversidad de legislaciones de los países Miembros de la OCDE, no es posible dar una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo. Por ello la definición del artículo se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que en todo caso no son tratados en ellas de manera diferente. La enumeración se completa con una fórmula general. Con ocasión de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 se emprendió un estudio completo a fin de encontrar una solución en la que no se hiciera referencia a la legislación interna. En los términos de este estudio, no pareció posible, dadas las divergencias que subsisten entre los países Miembros en materia de legislación sobre sociedades y legislación interna. Mediante las negociaciones bilaterales los Estados contratantes pueden tener en cuenta las particularidades de sus legislaciones y convenir el extender la definición de "dividendos" a otros pagos hechos por las sociedades a las cuales se aplica el artículo."*

De lo anterior, se desprende que de acuerdo con el Comentario al Modelo de Convenio de la OCDE, dada las diversas disposiciones tanto de carácter mercantil como fiscal que rigen en los Estados miembros de la Organización, en los Convenios se establece como "dividendo" aquel beneficio que obtiene una persona en virtud del carácter que tiene en una sociedad, es decir, en virtud de su calidad de socio o accionista de la empresa que genera la utilidad distribuible,

extremo que, según como se aprecia del comentario 23 antes transcrito, es común en la mayoría de los países miembros.

De esta manera, para efectos de los Convenios, los dividendos son aquellos ingresos que obtiene una persona residente de uno de los Estados Contratantes del Convenio que se trate, derivados de los rendimientos de las acciones u otros derechos de una sociedad.



### CAPITULO III. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

#### **1. ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Es indudable que, tratándose de impuestos directos, el impuesto sobre la renta constituye el impuesto que implica un mayor ingreso para el Estado, esto lo podemos observar en los montos estimados manejados en las Leyes de Ingresos de la Federación que se expiden cada año.

Es por esta razón que el impuesto sobre la renta representa, desde el punto de vista económico y financiero para el Estado, uno de los impuestos más importantes para el Gobierno Federal, toda vez que el monto que el Estado recauda por este concepto, es superior a los montos que, en su caso, se pudieran recaudar, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto al activo<sup>36</sup>.

Así las cosas, he considerado que, si bien no es el objeto del presente trabajo, es importante hacer una breve referencia al origen de este impuesto en la legislación fiscal mexicana<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> Como ejemplo podemos mencionar que en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2002, en su Artículo Primero, señala que la Federación percibirá, por concepto de impuesto sobre la renta la cantidad de \$356,869.2 (cantidad en millones de pesos)

<sup>37</sup> Para estos efectos, hemos considerado seguir la exposición vertida en la "*Legislación del Impuesto sobre la Renta*", Tomo I (1921-1953), publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1984, así como lo expuesto por Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar en su obra "*Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresari)*", Editorial Themis, Primera Reimpresión, México 1989.



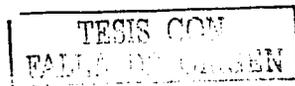
**A) Ley del 20 de julio de 1921 (Ley del Centenario)**

El impuesto sobre la renta se implanto por primera vez en México en el año de 1921, fue precisamente durante el periodo revolucionario que el sistema recaudatorio mexicano así como su política fiscal, sufrió una notable transformación.

La primera Ley del Impuesto sobre la Renta, fue promulgada el día 20 de julio de 1921, siendo Presidente de la República el general Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda Adolfo de la Huerta, dicha Ley se le conoce como Ley del Centenario de 1921, estableciéndose un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio.

La Ley del Centenario de 1921 tenía por objeto el gravar los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

La base del impuesto, fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.



Como sujetos del pago del impuesto se señalaron a los mexicanos y a los extranjeros, ya sea que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la República Mexicana. Cabe señalar que en el Artículo 3 de esta Ley, se aprecia que, desde un principio, se estableció el criterio de fuente de riqueza en territorio nacional para gravar los ingresos ya sea de nacionales o extranjeros, sin embargo, tratándose de nacionales, estos estaban gravados bajo el criterio de nacionalidad<sup>38</sup>.

El impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda de "Centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denominó esta Ley "Cédulas" y a la tasas del gravamen, según los renglones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías", que correspondían a una tímida progresión que iba de 1% a 4%, de lo que se desprende que las tasa establecidas en la Ley del Centenario eran progresivas atendiendo al rango de ingreso que en su caso percibía el contribuyente.

<sup>38</sup> El Artículo 3 de la Ley del Centenario de 1921 señalaba textualmente lo siguiente:

"Artículo 3.- Están obligados al pago del impuesto:

I. Los mexicanos y extranjeros domiciliados en el país, conforme a lo dispuesto por los artículos 27 y 35 del Código Civil, y 209 del de Procedimientos Civiles del Distrito Federal y Territorios, durante todo y parte del mes de septiembre próximo.

II. Los mexicanos domiciliados en el extranjero.

III. Los extranjeros domiciliados en el extranjero, en lo tocante a aquellos de sus ingresos o ganancias que procedan de giros mercantiles o industriales establecidos en la República, o de algun acto u operación de los comprendidos en el artículo 1º, ejecutado o que deba surtir efectos dentro del territorio nacional.

VI. Las sociedades civiles o mercantiles, domiciliadas dentro o fuera del territorio mexicano, en los casos en que lo están los individuos conforme a las fracciones anteriores, según su domicilio y nacionalidad."

El producto obtenido con motivo de este impuesto fue destinado a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los poderes.

#### **B) Ley del 21 de febrero de 1924**

El 21 de febrero de 1924, siendo presidente el general Álvaro Obregón y ministro de Hacienda Alberto J. Pani, fue promulgada la "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumento, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas." Esta Ley ya no tenía el carácter de transitoria como lo tenía la Ley del Centenario y marca el inicio del sistema cedular que rigió en México por aproximadamente cuarenta años.

La Ley del 21 de febrero de 1924 estaba dividida en dos grandes capítulos que atendían a

- a) Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
- b) Las utilidades de las empresas.

El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas (tasa) progresivas que fluctuaban del 1% al 2%. Los empleados que trabajaran para dos o más patrones

tenían la obligación de acumular los sueldos percibidos con cada uno de ellos, a fin de aplicarles las tasas progresivas. Los patrones deberían retener el impuesto de sus asalariados, siendo solidariamente responsables del pago de los impuestos respectivos.

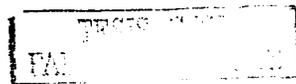
A este respecto, cabe señalar lo que comenta Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar en su Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1989<sup>39</sup>, de la siguiente manera:

*"Nótese que desde esta primera Ley, se adoptó un sistema de control de causantes basado en que los propios contribuyentes ayuden a las autoridades fiscales a ejercer sus facultades de vigilancia y control, lo cual constituye un principio básico para la administración pública por lo efectivo de sus resultados. Por ejemplo, refiriéndonos a la disposición particular que dio origen al comentado anterior, diremos que ningún patrón omitiría retener el impuesto sobre productos de trabajo a cargo de sus trabajadores, porque él mismo tendría que pagarlo."*

Se gravaron las utilidades de las empresas ya fueran sociedades, asociaciones monetarias o en participación con tasas progresivas del 2% hasta el 4%, según el monto del ingreso por utilidad obtenido; también se gravaba las utilidades obtenidas por los particulares dedicados al comercio, con excepción de las que

---

<sup>39</sup> Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar Enrique. "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)". Editorial Themis, Primera Reimpresión, México, 1989, pag. 3



provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares. La base del gravamen fue la utilidad percibida en el término de un año, ya fuera en dinero o en especie, y no se consideraron en la clasificación de ganancias, por tener el carácter eventual, las donaciones, legados y los ingresos pro apuestas o loterías.

El impuesto se pagaría en estampillas, al igual que en la Ley del Centenario de 1921 y había obligación de formular manifestaciones de ingresos en los modelos o formas aprobadas por la Secretaría. Dichas formas exigían la presentación de una serie de datos y debían depositarse en las Oficinas Receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras.

#### **C) Ley del 18 de marzo de 1925**

Esta Ley fue promulgada por el entonces Presidente de la República Plutarco Elías Calles y fue la primera vez que se le denominó "Ley del Impuesto sobre la Renta", la cual estuvo vigente por dieciséis años, durante los cuales sufrió varias modificaciones y reformas.

Se inicia la Ley con la determinación de los sujetos del impuesto, personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros, domiciliados o no en el país, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional, reiterando el concepto de la fuente de ingreso gravable para de esta manera delimitar el estado territorial y extraterritorial del impuesto. En dicha Ley se define con mayor precisión el concepto de "ingreso bruto" al definirlo



como el ingreso en efectivo, en valores o en crédito que modifique el patrimonio del causante y del cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe.

A los diversos capítulos que agrupaban a los causantes para efectos del gravamen se les llamó "Cédulas", al igual que en la Ley del Centenario. Quedó dividida en siete cédulas a saber: Comercio, Industrial, Agricultura, Imposición de Capitales Explotación de Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado, Sueldos y Honorarios.

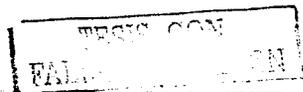
Al igual que las Leyes anteriores, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925 establecía tasas progresivas que iban desde el 2% para ingresos de \$2,500.00 M.N., hasta el 8% para ingresos iguales o superiores de \$500,000.00 M.N.

Enrique Calvo Nocolau y Enrique Vargas Aguilar, señalan que con la Ley de 1925 y sus Reglamentos, podemos considerar que el impuesto sobre la renta se había implantado en forma reglamentada y definitiva en México, y que experiencias logradas durante el lapso de su vigencia, sirvieron de base para la formulación de nuevas leyes que denotaron avances.<sup>40</sup>

#### **D) Ley del 31 de diciembre de 1941**

El treinta y uno de diciembre de 1941, fue promulgada la Ley del Impuesto sobre la Renta siendo Presidente de la República el general Manuel Ávila Camacho,

<sup>40</sup> Idem, pag. 11



señalándose en la iniciativa de Ley que *"desde el año de 1925, viene siendo objeto de modificaciones, algunas de ellas fundamentales sin haberse nunca reelaborado con un criterio sistemático."*<sup>1</sup>

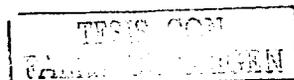
Al igual que las anteriores, en esta Ley se siguió estableciendo el sistema cedulario para dividir los distintos tipos de contribuyentes, sin embargo, se aumentaron las hipótesis de hecho gravadas por el impuesto sobre la renta, señalando con toda precisión en que consistía cada uno de los hechos generadores.

La Cédula I se refería al comercio, industria y agricultura, los intereses, premios, regalías explotación de juegos de azar, arrendamiento de negocios comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares, estaban gravadas en Cédula II; la Cédula III contemplaba las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios; la Cédula IV gravaba los sueldos, la Cédula V a los que ejercitaran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo

#### **E) Ley del 30 de diciembre de 1964**

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 abandona el sistema cedular seguido por las anteriores leyes para dividir a los contribuyentes sujetos de este impuesto, y se establece la división mediante Títulos que, en un principio, sólo fueron de dos

<sup>1</sup> Idem, pag. 12



pero a partir de 1978 se adicionó a la Ley el Título II Bis denominado "De las Tasas Complementarias sobre Utilidades Brutas Extraordinarias".

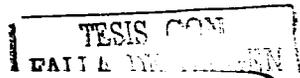
Como sujetos del impuesto, la Ley de 1964 además de señalar a las personas físicas y morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma en que lo hacían los demás contribuyentes. También se consideró como sujeto del impuesto sobre la renta a las unidades económicas sin personalidad jurídica <sup>42</sup>

#### F) Ley del 30 de diciembre de 1980.

El día 30 de diciembre de 1980, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que derogaba la Ley de 1964. En la exposición de motivos de dicha Ley, se señaló lo siguiente:

*En la Iniciativa que el Ejecutivo a mi cargo somete a Vuestra Soberanía, se propone, dentro del mismo sistema del impuesto sobre la renta que regula la Ley en vigor, introducir variantes que pretenden lograr, en algunas ocasiones, un incentivo para la realización de determinadas actividades, en otras, facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas en algunos*

<sup>42</sup> Por unidades económicas se consideraron los fideicomisos y las asociaciones en participación.



*aspectos, lo que consolida la seguridad jurídicas de los particulares y, en fin, dotar a las autoridades hacendarias de mecanismos y facultades que les permitan detectar y combatir con mayor eficacia la simulación y la evasión fiscal, que privan a la administración pública de recursos indispensables para la realización de sus funciones y coloca a los evasores en una injusta situación de ventaja económica frente a los causantes cumplidos. (...)*<sup>43</sup>

La Ley en comento, dividía a los contribuyentes, al igual que la de 1964, en Títulos, mismos que regulaban impuesto sobre la renta aplicable a los ingresos tanto de personas físicas como morales. Dicha Ley se dividió en cinco Títulos a saber: Título I - Disposiciones Generales, Título II.- De las Sociedades Mercantiles, Título III.- De las personas morales con fines no lucrativos, Título IV.- De las personas físicas y Título V.- De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980 sufrió, a lo largo de los 21 años que estuvo vigente, una serie de reformas y adiciones las cuales obedecían a las circunstancias particulares tanto económicas como políticas que vivió el país, así como a las recomendaciones que organismos económicos internacionales emitían <sup>44</sup>

<sup>43</sup> Calvo Nicolau Enrique y Vargas Aguilar Enrique Op cit pag 29

<sup>44</sup> Un ejemplo de ello lo constituyen las recomendaciones de la OCDE, mismas que de acuerdo con la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, que aparece en el Decreto de

### **G) Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001.**

Esta Ley fue el reflejo final de la serie de modificaciones y adiciones que sufriera la Ley de 1980. En la primera, es decir en la Ley vigente en el año de 2001, dividía a los contribuyentes en ocho Títulos, a saber: Título I.- Disposiciones Generales, Título II.- De las Personas Morales, Título II-A.- Del Régimen Simplificado de las Personas Morales, Título III.- De las Personas Morales no Contribuyentes, Título IV.- De las Personas Físicas, Título V.- De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional, Título VI.- De los Estimulos Fiscales, Título VII.- Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales y Título VIII.- Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales.

### **2. OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Como se señaló en el Capítulo I, punto 3, inciso B) del presente trabajo, el objeto del impuesto constituye uno de los elementos de existencia del mismo, ya que hace referencia a lo que se grava, es decir, el objeto del impuesto es la hipótesis de ley que verificarse provoca la causación del impuesto.

---

promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de julio de 1994, se desprende lo siguiente: "1. El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos (en lo sucesivo "México") al depositar su instrumento de adhesión a la Convención, asumió las obligaciones correspondientes a los miembros de la Organización, aceptará los propósitos y objetivos resultantes del Informe del Comité Preparatorio de la Organización de diciembre de 1960, y aceptará las Actas de la Organización en vigor al momento del depósito del instrumento, con excepción de lo dispuesto por la presente Declaración, incluyendo sus Anexos."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

El objeto del impuesto sobre la renta es, como su nombre lo indica, la renta que los contribuyentes perciban, en otras palabras el ingreso o riqueza obtenida por la realización de una actividad sea empresarial, personal o subordinada.

Los tratadistas Enrique Calvo Nicolau y Enrique Domínguez Mota<sup>45</sup>, comentan lo siguiente respecto del objeto del impuesto sobre la renta, de la manera como se señala a continuación:

*"La ley grava los ingresos que se perciban en efectivo, en especie o en crédito, cuando modifiquen el patrimonio del contribuyente. Los ingresos que la ley grava son los que provienen del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que la propia ley señale"*

### 3. SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de 2002, señala de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

---

<sup>45</sup> Calvo Nicolau, Enrique y Domínguez Mota, Enrique. Estudio del Impuesto sobre la Renta de las Empresas para 1975. Docal Editores, S.A. Tercera Edición. México 1975, pag. 49.

*I.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

*III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste "*

Son sujetos del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo antes transcrito, las personas físicas y las morales que sean residentes<sup>46</sup> en México. En este sentido, cabe señalar que las personas físicas y morales que tengan su residencia en México están gravadas atendiendo al principio de renta mundial, es

<sup>46</sup> El Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación señala, respecto de la residencia, lo siguiente:

" Artículo 9 - Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva [...] "

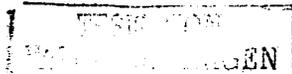
decir, respecto de todos sus ingresos, sin importar cual es la fuente de riqueza de donde provengan

Las fracciones II y III del Artículo 1 antes transcrito, establecen como sujetos del impuesto sobre la renta a los residentes en el extranjero, señalando dos supuestos a saber: a) cuando cuenten con un establecimiento permanente en México y b) cuando obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional.

Cuando el residente en el extranjero constituya, como consecuencia de su actividad, un establecimiento permanente en México, todos los ingresos que obtenga dicho residente en el extranjero y que sean atribuibles al establecimiento permanente, estarán gravados con el impuesto sobre la renta.

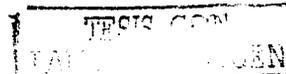
Por establecimiento permanente, de acuerdo con el Artículo 2, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe entenderse como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

Por último, la fracción III del Artículo 1 de la Ley en comento, establece que también se consideran sujetos del impuesto sobre la renta a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en México, es decir, cuando obtengan ingresos por haber realizado una determinada operación o bien,



prestado un determinado servicio son que ello implique el tener una presencia física relevante ni substancial en México.

En conclusión, los sujetos del impuesto sobre la renta son todas aquellas personas, físicas o morales, residentes en México o en el extranjero, que al obtener un ingreso gravado en la Ley de la materia, están obligadas a enterar el impuesto sobre la renta respectivo.

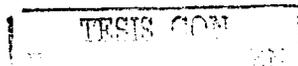


#### **CAPITULO IV. EL REGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS DIVIDENDOS.**

Como se menciona en el capítulo precedente, la Ley del impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1980, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, sufriendo a lo largo de su vigencia una serie de adiciones y modificaciones de acuerdo con las necesidades económicas del país.

Así las cosas, en el presente capítulo haremos una exposición del régimen del impuesto a los dividendos vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y, aquel que actualmente rige en la Ley que entro en vigor a partir de primero de enero de 2002, considerando las reglas misceláneas emitidas por la autoridad fiscal en relación a la imposición de los dividendos.

Hemos considerados exponer el régimen establecidos en las dos leyes antes mencionadas por las características y regulaciones especiales que ambas establecían con relación a la imposición a los dividendos, toda vez que, en primer lugar, en la Ley vigente en 2001, había dos sujetos del impuesto sobre dividendos a saber: la persona moral que los distribuía, conocido como impuesto corporativo y al accionista a quien se le pagaba el dividendo, es decir, la imposición a nivel del accionista.



En la Ley vigente a partir de 2002, el legislador considero dejar de gravar al accionista por el dividendo percibido, por lo que sólo se estableció el impuesto a nivel de la sociedad quien distribuye el dividendo.

Por otra parte y, considerando que la aplicación de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición cada día se hace más común, en virtud de la globalización de los negocios y las operaciones comerciales internacionales, expondremos la regulación de los dividendos en dichos Convenios que, como se verá, hay una vinculación con la ley domestica respecto de cómo gravar a estos, en particular, respecto de la determinación de la base del impuesto a que se refieren los Convenios.

#### **1. TRATAMIENTO FISCAL A LOS DIVIDENDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DE 2001.**

Como se menciona antes, en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el día 31 de diciembre de 2001, el régimen establecido en ella respecto de la imposición los dividendos, grava a la persona moral que los distribuía (impuesto corporativo) así como a los accionistas que obtenían el dividendo. En tal virtud, hemos considerado dividir la exposición, tratando en primero lugar al régimen al que estaba sujeta la persona moral y, en segundo lugar, al régimen aplicable a la persona del accionista.

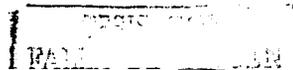
Con el objeto de hacer más práctica la exposición y atendiendo al hecho de que el presente trabajo tiene por objeto el análisis del factor de piramidación aplicado a los dividendos cuento estos no salen de la cuenta de utilidad fiscal neta, es que nos limitaremos a señalar el régimen aplicable a estos cuando los dividendos distribuidos por la sociedad mercantil no tiene su origen en la mencionada cuenta.

**A) Impuesto a cargo de las Personas Morales (Impuesto Corporativo).**

El Artículo 10-A de la Ley vigente hasta 2001, señalaba de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 10-A.- Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.5385. También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120 de esta Ley. No se pagará el impuesto establecido en este artículo por los conceptos señalados en las fracciones V, VI, VII y VIII del mencionado artículo 120, cuando por los mismos ya se hubiere pagado el impuesto conforme el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley.*

*Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante aumento de las partes sociales o entrega de acciones de la misma*

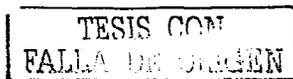


*persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción o pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el dividendo se entenderá percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por reducción de capital o liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos de la fracción II del artículo 120.*

*Cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, pagarán el impuesto que se hubiese difiendo, aplicando la tasa del 5% al resultado de multiplicar los dividendos o utilidades por el factor a que se refiere el primer párrafo de este artículo*

*No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley. El saldo de dicha cuenta sólo se podrá disminuir una vez que se hubiere agctado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere el artículo 124-A de esta Ley*

*Este impuesto se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda una*



*vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo el pago de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas*

*En los supuestos a que se refiere la fracción IV del artículo 120 de esta Ley, el impuesto que determine la persona moral conforme a este artículo se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente."*

En atención de lo anterior, el Artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente en 2001, señalaba como sujeto del impuesto a la persona moral que distribuía los dividendos o utilidades, a la cual se le debía de aplicar la tasa del 35% a la cantidad que resultare de multiplicar el factor de 1.5385 al monto de dividendo decretado, es decir, con la aplicación del mencionado factor la base se piramida para de esta manera obtener el impuesto a enterar

De acuerdo con dicho Artículo, el impuesto no se pagará cuando el dividendo provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta establecida en la Ley, esto es lógico, toda vez que de someter a gravamen los dividendos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta, serían gravados doblemente, ante lo cual nos encontramos ante una doble imposición respecto del mismo objeto, conllevando a una violación a la garantía de legalidad al no equitativo.



Lo anterior es así, toda vez que los dividendos provenientes de la citada cuenta, ya han pagado el impuesto sobre la renta correspondiente, en virtud de que dicha cuenta se compone con los ingresos acumulados por la persona moral.

**i) Dividendos por reducción de capital.**

Otro supuesto que genera el pago del impuesto sobre la renta a cargo de las personas morales por dividendos, lo constituye la reducción de capital que realicen dichas personas morales, el régimen aplicable a este supuesto se regulaba en el Artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001.

Enrique Calvo Nocolau<sup>47</sup>, respecto al dividendo por reducción de capital, comenta lo siguiente

*"Este supuesto que da origen a un dividendo presunto admite dos posibilidades (i) que la sociedad reduzca su capital social habiendo utilidades previamente capitalizadas y (ii) que se reduzca el capital social habiendo conceptos en el haber patrimonial (capital contable) que podrían distribuirse entre los accionistas. En estos dos supuestos se entiende que lo que jurídicamente obtienen los accionistas por medio de la reducción del capital social no es el capital social que previamente hubieran aportado, sino la utilidad que previamente se capitalizó —en el*

<sup>47</sup> Calvo Nocolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Tomo II-A, Segunda reimpresión, Editorial Themis, S.A. de C.V., México 1997, pag. 750.

*primer supuesto- o la utilidad u otros conceptos del haber patrimonial que pudieron haberse distribuido – en el segundo supuesto. (...)*

El Artículo 121, párrafos primero a cuarto, de la Ley abrogada, señalaban de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 121.- Las personas morales residentes en México que disminuyan su capital considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida, conforme a lo previsto por la fracción II del artículo 120 de esta Ley, cuando éste sea menor.*

*A la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior se le disminuirá la utilidad determinada en los términos de la fracción II del artículo 120 de esta Ley. El resultado será la utilidad distribuida gravable para los efectos de este artículo.*

*Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere el párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida o de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda al resultado que se*

*obtenga en los términos de este artículo, aplicando al total de dicho monto la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Cuando dichas utilidades provengan de las mencionadas cuentas estarán a lo dispuesto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 10-A de esta Ley, según corresponda.*

*Las personas morales a que se refiere este artículo, deberán enterar conjuntamente el impuesto que, en su caso, haya correspondido a la utilidad o dividendo en los términos del artículo 120 de esta Ley, así como el monto del impuesto que determinen en los términos del párrafo anterior. (...)*

Como se expresa en el artículo 121, tercer y cuarto párrafos, las personas morales residentes en México que disminuyan su capital, deberán considerar dicha reducción como utilidad distribuida y, en consecuencia, dichas personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda, aplicando para tal efecto, la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de la Ley de la materia, o bien, atender a lo dispuesto por el artículo 10-A de la misma Ley, según sea el caso.

En efecto, si bien es cierto que para determinar la utilidad distribuida gravable para efectos del artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la propia Ley remite al mecanismo previsto en el artículo 120 de la Ley de la materia, sin embargo, a diferencia de éste artículo, el artículo 121 establece como sujeto pasivo del

impuesto causado por distribuir utilidades como consecuencia de una reducción de capital, a la persona moral que disminuye su capital social, es decir, el artículo 121 establece un "impuesto corporativo" a cargo de dicha persona moral.

**B) Impuesto a cargo de los accionistas.**

El gravamen sobre dividendos a cargo de las personas físicas, accionistas de la sociedad que distribuye el dividendo, se estableció en la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1999, subsistiendo hasta la Ley vigente en 2001. De esta manera y para tener una idea del porque se consideró gravar con el impuesto sobre la renta a los dividendos percibidos por personas físicas, cabe señalar lo que al respecto se estableció en la exposición de motivos de la Ley vigente en 1999, la cual se transcribe en su parte conducente:

*"A. Ley del Impuesto Sobre la Renta*

*Actualmente México aplica una tasa marginal máxima en el impuesto sobre la renta personal de 35 por ciento, mientras que los países de la OCDE aplican en promedio una de 44 por ciento. La menor tasa de nuestro país implica un traslado de recaudación a esos países, ya que lo que no se cobra al residente en el extranjero por los ingresos que obtiene de fuente de riqueza en territorio nacional, lo debe pagar en su país de residencia.*

*Aumentar moderadamente la tasa marginal máxima para altos ingresos de personas físicas llevaría la tasa aplicable en México a niveles similares al promedio internacional, manteniéndose todavía la posibilidad de acreditar en el extranjero la totalidad del impuesto pagado en México, particularmente tratándose de los países de donde procede aproximadamente el 90 por ciento de la inversión extranjera. Además, ello tendría un beneficio recaudatorio por los recursos que hoy se trasladan a fiscos del extranjero.*

*Por lo anterior, se proponen a esa Soberanía las siguientes medidas en el impuesto sobre la renta personal:*

*1. Tasa máxima del ISR de personas físicas*

*Incrementar la tasa máxima del impuesto sobre la renta de las personas físicas al 40 por ciento cuando éstas perciban ingresos superiores a 2 millones de pesos, estableciendo una tasa de 37.5 por ciento para ingresos entre 1.5 y 2 millones de pesos y ampliar el umbral para que la tasa de 35 por ciento se aplique a partir de 500 mil pesos*

*2. Gravamen sobre utilidades o dividendos distribuidos*

*Gravar las utilidades o dividendos percibidos por las personas físicas mediante una retención en el ámbito de la empresa, de 5 por ciento,*

*manteniendo el esquema de integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para ello, se propone establecer la opción para las personas físicas de acumular a sus demás ingresos las utilidades o dividendos percibidos, pudiendo acreditar dicha retención al momento de efectuar el pago de su impuesto sobre la renta anual.*

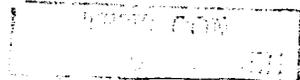
### **3 Tasas de retención**

*Las medidas anteriores motivan la adecuación de diversas disposiciones, para evitar distorsiones en las decisiones de inversión de las empresas entre emplear deuda o capital.*

( )

### **4 Utilidades o dividendos distribuidos**

*Para dar neutralidad al nuevo gravamen sobre dividendos y asegurar que en todos los casos en que corresponda se pague el impuesto sobre la renta retenido por ganancias o utilidades, se propone establecer que se considerarán como utilidades distribuidas, las erogaciones no deducibles en el impuesto sobre la renta, la omisión de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, la utilidad fiscal determinada incluso presuntivamente por la autoridad fiscal, las*



*modificaciones a la utilidad derivada de la determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones realizadas entre partes relacionadas.*<sup>48</sup>

De acuerdo con lo establecido en la exposición de motivos, la finalidad por la que se gravó al accionista de una sociedad, persona física, que percibía dividendo, es puramente recaudatorio.

En el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, se establecía un Capítulo especial que regulaban el régimen aplicable a los ingresos que obtenían las personas físicas por dividendos y, en general, por las ganancias distribuidas por personas morales.

Así las cosas, el Artículo 120, fracción I, de la Ley vigente hasta 2001, señalaba de forma expresa lo siguiente:

*\*Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas las siguientes:*

*I. La ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros. Cuando la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o de*

<sup>48</sup> Gaceta Parlamentaria, año I, número 159, martes 17 de noviembre de 1998.

*entrega de acciones de la misma persona o cuando se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma persona dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos de la fracción II de este artículo"*

En relación con el Artículo 120, el numeral 122 de la misma Ley, señalaba de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 122.- Las personas físicas acumularán los ingresos por dividendos o utilidades percibidos, salvo los conceptos previstos en las fracciones V. a IX del artículo 120 de esta Ley, en la cantidad que resulte de multiplicarlos por el factor de 1.5385. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 40% al ingreso acumulado en los términos de este párrafo.*

*Las personas físicas que perciban dividendos o utilidades distribuidos por personas morales que se ubiquen en los supuestos del artículo 13 de esta Ley, acumularán la cantidad que resulte de sumar los dividendos o utilidades percibidos al impuesto efectivamente pagado por dicha persona moral, correspondiente a dichos dividendos o utilidades. Las personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que*

*se determine en la declaración anual el impuesto efectivamente pagado por la persona moral, correspondiente a dichos dividendos o utilidades.*

*Las personas físicas a que se refiere este artículo, podrán no acumular los ingresos que perciban por dividendos o utilidades distribuidos y considerar el impuesto pagado por los mismos como pago definitivo."*

Como se aprecia de lo anterior, en la Ley de 2001, los accionistas, personas físicas, de las sociedades mercantiles que distribuían dividendos estaban obligados al pago del impuesto sobre la renta respecto de los dividendos que percibían, dicho impuesto era el resultado de aplicar la tasa del 5% a la cantidad que se obtenga de multiplicar el dividendo distribuible por el factor de 1.5385, "de tal suerte que al incorporarse el impuesto del dividendo a este mismo, le quedará al accionista la cantidad neta a percibir, habiéndosele retenido el 5% correspondiente."<sup>49</sup>

Como se aprecia de la lectura del Artículo 122, las personas físicas que obtengan ingresos por dividendos tenían la posibilidad de acumularlos a sus demás ingresos y acreditar la parte del impuesto que la sociedad que los haya distribuido pagó. En caso contrario, es decir, en caso de que el contribuyente no elija la opción de acumular los dividendos, el impuesto sobre dividendos se considerará como pago

<sup>49</sup> López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2000*, Tomo II- Personas Físicas, Vigésima Primera Edición, Difiscal Editores, S.A. de C.V., pag. 275.



definitivo y a estos se les aplicaría la tasa prevista en la fracción IV, primer párrafo, del Artículo 123 de la Ley vigente en 2001<sup>50</sup>.

La fracción IV del Artículo 123, establecía de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 123.- Las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones:*

*IV. Retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385 o, en el supuesto del segundo párrafo del artículo 122, sobre la cantidad a acumular en los términos de dicho párrafo, cuando los dividendos o utilidades se distribuyan a personas físicas."*

Como se aprecia, el impuesto a cargo de las personas físicas por dividendos deberá ser retenido por la persona moral que los distribuye, así las cosas, la fracción IV del Artículo 123, señala la mecánica para determinar el impuesto y, por

---

<sup>50</sup> La fracción IV, primer párrafo, del Artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, señalaba lo siguiente: "IV. Retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385 o, en el supuesto del segundo párrafo del artículo 122, sobre la cantidad a acumular en los términos de dicho párrafo, cuando los dividendos o utilidades se distribuyan a personas físicas".

cuanto hace a las personas morales que los distribuyen, la obligación de retener el mencionado impuesto a cargo de los accionistas.

**C) Impuesto a cargo de los residentes en el extranjero.**

El Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, establece el régimen aplicable a los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Tratándose de dividendos, el Artículo 152 de dicha Ley, contempla la forma en que se gravaba a los residentes en el extranjero que obtuvieran ingresos derivados del pago de dividendos que les hiciera una persona moral residente en México. En efecto, dicho precepto señalaba que, tratándose de dividendos y, en general, por las ganancias distribuidas, había fuente de riqueza en el territorio nacional cuando la persona que los distribuya, resida en el país.

Las fracciones I y II del citado Artículo 152 señalaban los conceptos que se consideraban dividendo o utilidad distribuida, de esta manera, asimilaba a dividendo a los ingresos a que se refería el Artículo 120 de la Ley, entre los que se encontraba la ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros, por otro lado, también se consideraba como dividendo el reembolso de capital que los establecimientos en



México de residentes en el extranjero enviarán a su oficina central o a otro establecimiento en el extranjero de la sociedad.

Para efectos de la determinación del impuesto, el quinto párrafo de la fracción I del Artículo 152 mencionada, señalaba que las personas morales que distribuyeran los dividendos estaban obligadas a retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resultara de multiplicar el monto de los dividendos por el factor de 1.5385, teniendo el pago del impuesto carácter de definitivo.

## **2. TRATAMIENTO FISCAL A LOS DIVIDENDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DE 2002.**

A partir de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en el año de 2002, el impuesto sobre dividendos sufre importantes cambios con relación con el régimen que existía en la Ley vigente en 2001, de esta manera, en la Exposición de Motivos de la Ley en comento, se señaló lo siguiente:

*"Por otra parte, en la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, se establece en el artículo 11, el impuesto por dividendos o utilidades distribuidas que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta. Para estos efectos, la base de este impuesto se determina multiplicando los dividendos o utilidades por un factor.*

*La citada piramidación, tiene su fundamento en que la empresa reparte el dividendo o utilidad libre de impuesto, es decir, una vez descontado el impuesto que deberá de pagar por dicha distribución. Por lo cual, la que Dictamina siguiendo los criterios de los Tribunales Federales y para brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes sujetos a este gravamen, propone establecer de una manera más clara la mecánica para la determinación de la base del impuesto sobre dividendos o utilidades distribuidas, señalando que en dicha base se deberá considerar el impuesto pagado por la persona moral por la distribución de dividendos o utilidades.*

*Asimismo y para facilitar a los contribuyentes este procedimiento, se mantiene la aplicación del factor de piramidación, sin dejar de mencionar que con la aplicación de este factor se determina de una manera más sencilla la base del impuesto sobre dividendos o utilidades distribuidas*

" 51

A continuación se expone los puntos más relevantes de la reforma al impuesto sobre dividendos en la Ley vigente en 2002.

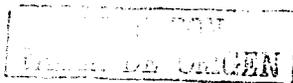
#### **A) Impuesto a cargo de las Personas Morales (Impuesto Corporativo).**



Como se apreció en el punto 1. anterior, en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 2001, el tratamiento fiscal a los dividendos que distribulan las personas morales, considerando a estas como sujetos pasivos de dicho impuesto, se contemplaba en el Artículo 10-A de la Ley, en el caso de dividendos que no provinieran de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta o CUFIN; en la Ley vigente a partir del primero de enero de 2002, es en el Artículo 11 de la misma donde se establece la regulación del impuesto sobre dividendos a cargo de la persona moral que los distribuye.

Dicho Artículo 11, en sus párrafos primero a cuarto, señalan de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 11.- Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.*



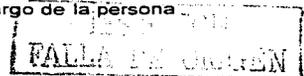
*Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral, el dividendo se entenderá percibido en el año calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 89 de esta Ley.*

*No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley*

*El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades. (...)*

Como se aprecia del Artículo antes transcrito, en la Ley vigente a partir de enero de 2002, se continúa gravando a la persona moral que distribuye dividendos con el impuesto sobre la renta, considerando al pago del impuesto sobre dividendos que en su caso realice la sociedad, será pago definitivo.

Al igual que en la Ley vigente en 2001, se continúa con el mismo método para determinar la base gravable del impuesto sobre dividendos a cargo de la persona



moral que los genera. En efecto, el monto del dividendo susceptible de distribuirse se multiplicará por el factor de 1.4704 y al resultado se le aplica la tasa del 32%.<sup>52</sup>

Por último, cabe señalar que de acuerdo con el tratamiento a los dividendos establecido en la Ley de 2002, el contribuyente podrá acreditar el impuesto sobre dividendos que haya enterado contra el impuesto corporativo que resulte a su cargo en los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se pague el impuesto esto, obviamente, cuando el dividendo distribuido no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, toda vez que el impuesto sobre dividendos a que se hace referencia, es aquel que no ha pagado el impuesto corporativo, es decir, aquel que no ha salido de la cuenta de utilidad fiscal neta.

#### **B) Dividendos percibidos por personas físicas.**

En la Exposición de Motivos del ordenamiento legal en cita, respecto del impuesto sobre dividendos a cargo de los accionistas previsto en la ley de 2001, se señaló lo siguiente

<sup>52</sup> Respecto de la tasa y el factor de piramidación a que hace referencia el Artículo 11 de la Ley vigente, la fracción LXXXII del Artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de 2002, señala lo siguiente: "LXXXII. Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35%, durante el ejercicio fiscal de 2003 se aplicará la tasa del 34% y durante el ejercicio fiscal de 2004 se aplicará la tasa del 33%". Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta se haga referencia al factor de 1.4706, durante el ejercicio fiscal de 2002 será de 1.5385, durante el ejercicio fiscal de 2003 será del 1.5152 y durante el ejercicio de 2004 será del 1.4925 (L. 11)

*"Por otra parte, se está proponiendo eliminar el impuesto de dividendos distribuidos que implicaba la aplicación de una tasa del 5%, lo que puede hacer más competitivo el sistema fiscal en el contexto internacional."<sup>33</sup>*

Así las cosas, tratándose de los ingresos por dividendos que perciban las personas físicas, el Artículo 165, primer párrafo, de la Ley vigente en 2002, dispone de forma expresa lo siguiente:

*"Artículo 165.- Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.4706."*

<sup>33</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 910-1, sábado 29 de diciembre de 2001.

A diferencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta en 2001, en la actual (2002), se establece la obligación a cargo de las personas físicas de acumular el ingreso que obtengan por concepto de dividendos que la sociedad les haya pagado, mientras que en la Ley abrogada, la acumulación era una opción para el contribuyente<sup>54</sup>.

Congruente con la reforma hecha, toda vez que se suprime la opción para no acumular el ingreso por dividendos, el mismo Artículo 165 establece que el contribuyente podrá acreditar contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien realice el acreditamiento considere como ingreso acumulable, además del dividendo percibido, el monto del impuesto pagado por la sociedad que corresponda al dividendo distribuido. El impuesto así causado, se determinará aplicando la mecánica prevista en el Artículo 11 de la Ley

**C) Dividendos percibidos por residentes en el extranjero de fuente en México.**

Tratándose de residentes en el extranjero, el Artículo 193 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de enero de 2002, señala de forma expresa lo siguiente

---

<sup>54</sup> El último párrafo del Artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, señalaba lo siguiente: "Las personas físicas a que se refiere este artículo, podrán no acumular los ingresos que perciban por dividendos o utilidades distribuidos y considerar el impuesto pagado por los mismos como pago definitivo".

***"Artículo 193.- En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.***

***Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:***

***1.- Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.***



*Para los efectos del párrafo anterior, la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio determinada conforme a lo previsto por el artículo 88 de esta Ley, así como con los dividendos percibidos de personas morales residentes en México por acciones que formen parte del patrimonio afecto al establecimiento permanente, y se disminuirá con el importe de las utilidades que envíe el establecimiento permanente a su oficina central o a otro de sus establecimientos en el extranjero en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere la fracción II de este artículo, 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 ni los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días siguientes a su distribución. En la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero, será aplicable lo dispuesto en el artículo 88 de esta Ley, a excepción del párrafo primero.*

*La cuenta de remesas de capital a que se refiere este artículo se adicionará con las remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero y se disminuirá con el importe de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes. El saldo de esta cuenta que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el*

*periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se reembolsen o envíen remesas con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del reembolso o percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se efectúe el reembolso o percepción.*

*II.- Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquellos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo*

*El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.*



*Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital."*

De la lectura del Artículo anterior se advierte, en primer término y a diferencia de la Ley anterior, que el impuesto sobre dividendos del 5% a cargo de los accionistas, personas físicas residentes en el extranjero, que debía retener la sociedad que distribuye el dividendo, se suprime.

Por otro lado, se establecen en las fracciones I y II del Artículo 193 dos supuestos que consideran el ingreso percibido por el residente en el extranjero como dividendo. En primer lugar, se considera dividendo o utilidad en términos generales, las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimiento permanentes de personas morales extranjeras a la oficina matriz de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesa de capital del residente en el extranjero.

El segundo supuesto que se contempla en la fracción II del Artículo 193, incluye bajo el concepto de dividendo o utilidad distribuible a los reembolsos que efectúe el establecimiento permanente del residente en el extranjero a la oficina central o a cualquier otro de sus establecimiento en el extranjero, incluyendo aquellos a los que se refiere a la terminación de sus actividades en los términos previstos en la Ley del Impuesto sobre la renta para la reducción de capital.



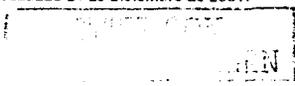
Es importante mencionar, como se precisó antes, que en congruencia con la eliminación del impuesto sobre la renta aplicado a los dividendos percibidos por los accionistas, personas físicas, de sociedades mexicanas, tratándose de accionistas de residentes en el extranjero, también se suprime dicho impuesto. Tal eliminación del impuesto sobre dividendos del 5%, obedece, según la Exposición de Motivos de la Ley vigente en 2002, a hacer más competitivo al sistema fiscal en el contexto internacional<sup>55</sup>.

### **3. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO.**

Como consecuencia de la globalización en los negocios y las inversiones internacionales, se comenzó a advertir que los ingresos obtenidos por los particulares sufrían la incidencia de dos o más soberanías en virtud de que tanto en el país de residencia del contribuyente así como en el país de la fuente del ingreso había una similitud de impuestos que gravan el mismo ingreso, o bien, el mismo hecho generador.

Por esta razón, nuestro país a partir de la década de los años noventas comenzó a negociar y celebrar Tratados con diversos países para evitar la doble tributación.

<sup>55</sup> "... Por otra parte, se está proponiendo eliminar el impuesto de dividendos distribuidos que implicaba la aplicación de una tasa del 5%, lo que puede hacer más competitivo al sistema fiscal en el contexto internacional." Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 910-I, sábado 29 de diciembre de 2001.



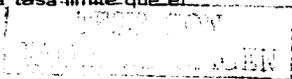
lo anterior atendiendo a las necesidades de evitar que dos gravámenes impuestos por distintos Estados incidan en el patrimonio de una persona, lo que conllevaría a desalentar la inversión económica.

En efecto, las personas físicas, empresas y personas jurídicas al realizar actividades de carácter transnacional quedan también sujetas a la jurisdicción fiscal del otro país, con lo que se crea un conflicto de intereses, por cuanto las normas fiscales pueden tener en los distintos países criterios dispares de imposición que, en muchos casos, llegan a producir una doble imposición.

De esta manera, los Tratados para evitar la doble imposición logran su propósito limitando de diversas formas la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los Estados contratantes y por otro lado prevenir la evasión fiscal.

El Modelo de Convenio que ha tenido mayor aplicación, consideramos, es el Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, atendiendo a la recomendación que dicho organismo internacional hizo el 23 de octubre de 1997, a todos los países miembros, entre ellos México.

Es importante destacar que los beneficios que otorgan los Tratados para evitar la doble imposición se limitan a las personas físicas o morales que sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes y sólo son aplicables a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, en particular, estableciendo una tasa límite que el



Estado que grava el ingresos tiene que observar, una vez que una vez que se hayan reunido los requisitos para su aplicación .

Una de las categorías de ingresos que regulan los Tratados para evitar la doble imposición la constituye la imposición a los dividendos, la cual se contempla en el artículo 10 de los Tratados bilaterales que México a celebrado con diversos países.

Dicho artículo, reserva el derecho de gravar los dividendos al Estado de la fuente, es decir, en el supuesto de que una persona residente en México pague dividendos a una persona residente en un Estado con el que nuestro país tenga celebrado con Tratado para evitar la doble imposición, México tendrá derecho a gravar el ingreso que perciba por concepto de dividendos de dicha residente en el extranjero

Ahora bien, el propio artículo 10 de los Tratados reserva el derecho a gravar los dividendos al Estado de la fuente, de acuerdo con su legislación, pero el impuesto no podrá exceder de la tasa del 5, 10 o 15%, según sea el caso, aplicada al importe bruto de los dividendos pagados.

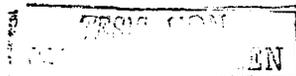


**CAPITULO V. EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN COMO ELEMENTO PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LOS DIVIDENDOS.**

En el presente Capitulo, expondré las razones por las cuales consideramos que la aplicación de un factor a la cantidad que por concepto de dividendo o utilidad distribuya una sociedad a sus accionistas, para determinar el impuesto sobre dividendos, no viola el principio de equidad y proporcionalidad consagrado en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al efecto, he considerado conveniente analizar, por un lado, la procedencia de aplicar el factor de piramidación en la legislación vigente en el año de 2001, toda vez que en está, como se mencionó con anterioridad, grava con el 5% a los accionistas que percibían ingresos por concepto de dividendos. En segundo lugar expondremos, dadas las nuevas disposiciones del impuesto sobre la renta respecto del gravamen a los dividendos, la procedencia de la aplicación del factor de piramidación para determinar el impuesto "corporativo", es decir, para calcular y determinar el impuesto sobre dividendos a cargo de las personas morales que los distribuyen, tal y como se regula en el Artículo 11 de la Ley vigente en 2002.

**1. EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DE 2001.**

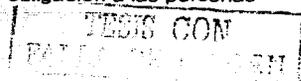


En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, se establecían en los Artículos 10-A, 120, 121, 122, 123 y 152 la obligación y la mecánica que debería utilizarse para el pago del impuesto sobre los dividendos, contemplándose en dichos artículos, como sujetos del impuesto, a las personas físicas y a las personas morales que los distribuyeran.

Toda vez que en la legislación del impuesto sobre la renta vigente a partir del primero de enero de 2002, se sigue gravando a la persona moral que distribuya dividendos, consideramos en este apartado ocuparnos del impuesto a cargo de las personas físicas, accionistas de la sociedad que distribuye el dividendo, tanto las residentes en México como las residentes en el extranjero y, en el punto 2. siguiente, nos ocuparemos del impuesto a cargo de las personas morales respecto de los dividendos o utilidades distribuidos ya que como se mencionó antes, la mecánica para determinar el impuesto sobre dividendos a cargo de las personas morales que los generan casi no sufrió cambios en la Ley vigente en 2002.

**i. El factor de piramidación previsto en los Artículos 123 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001.**

Como se indicó antes, la fracción IV del Artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, establecía la mecánica y la forma de enterar el impuesto sobre la renta respecto de los ingresos que por concepto de dividendos o utilidad repartible obtenían las personas físicas, accionistas de la sociedad que los generaba. En efecto, la mencionada fracción imponía la obligación a las personas

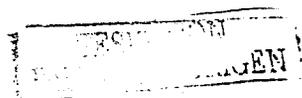


morales de retener el impuesto causado por las personas físicas quienes recibían el dividendo o utilidad, aplicando a los mismos una tasa del 5% a la base que se obtuviera como resultado de multiplicar dicho dividendo o utilidad por el factor de 1.5385.

Por otra parte, el Artículo 152 de la misma Ley, tratándose de residentes en el extranjero, se señalaba una mecánica idéntica para determinar el impuesto sobre dividendos a cargo de dichos residentes, toda vez que el quinto párrafo de la fracción I del citado Artículo señalaba que las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades, deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.5385.

En este orden de ideas, toda vez que la mecánica para determinar el impuesto sobre dividendos a cargo de los accionistas, personas físicas, es similar respecto de las residentes en México y los residentes en el extranjero y el objeto del presente trabajo se refiere a la aplicación del factor de piramidación para obtener la base del impuesto sobre dividendos, es que a continuación se analizan ambos casos en conjunto.

Así las cosas, en relación con lo establecido en los Artículos 120, 122, 123 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, resulta conveniente el hacer referencia a los antecedentes de esta disposición, con el fin de llevar a cabo una interpretación jurídica adecuada del mismo.



Al respecto, cabe señalar que el gravamen contemplado en el artículo 152 antes transcrito, se estableció en la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir de 1999 y que en la exposición de motivos de la Iniciativa de dicha reforma que aparece en la gaceta legislativa del Congreso de la Unión, de fecha 17 de noviembre de 1998, señala respecto de los dividendos y, en general, en relación con las utilidades distribuidas por personas morales, lo siguiente:

*"1. Tasa máxima del ISR de personas físicas*

*Incrementar la tasa máxima del impuesto sobre la renta de las personas físicas al 40 por ciento cuando éstas perciban ingresos superiores a 2 millones de pesos, estableciendo una tasa de 37.5 por ciento para ingresos entre 1.5 y 2 millones de pesos y ampliar el umbral para que la tasa de 35 por ciento se aplique a partir de 500 mil pesos.*

*2. Gravamen sobre utilidades o dividendos distribuidos*

*Gravar las utilidades o dividendos percibidos por las personas físicas mediante una retención en el ámbito de la empresa, de 5 por ciento, manteniendo el esquema de integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para ello, se propone establecer la opción para las personas físicas de acumular a sus demás ingresos las utilidades o dividendos percibidos.*



*pudiendo acreditar dicha retención al momento de efectuar el pago de su impuesto sobre la renta anual.*

### *3 Tasas de retención*

*Las medidas anteriores motivan la adecuación de diversas disposiciones, para evitar distorsiones en las decisiones de inversión de las empresas entre emplear deuda o capital.*

( )

*b) Aplicable a los ingresos que perciben residentes en el extranjero*

*En congruencia con los aumentos efectuados a las tasas del impuesto sobre la renta de personas físicas, se propone adecuar las tasas de retención en el impuesto sobre la renta para residentes en el extranjero” (énfasis añadido)*

En términos de lo anterior, a partir de 1999, se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de incrementar la tasa efectiva de causación de las personas físicas residentes en México y las personas residentes en el extranjero (ya sean físicas o morales) al 40% de la renta que obtengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, como lo son los beneficios que obtienen de la realización de actividades empresariales en forma directa o indirecta.

Por lo que hace a los residentes en el extranjero, se procuró evitar ceder, a favor de otro país la recaudación sobre utilidades generadas en México, ya que entre más impuesto se pague en México, más impuesto será acreditable en el otro país, contra el impuesto a pagar en dicho país y menor la carga impositiva a pagar en ese país.

En cambio, entre menos impuesto se pague en México, tendría el contribuyente menos impuesto acreditable en el extranjero, aumentando el impuesto a pagar en el otro país, lo que provocaría ceder a favor del Estado de residencia la recaudación de los ingresos provenientes de fuente de riqueza en México.

Con base en lo anterior, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se realizaron las siguientes adecuaciones:

1. La tasa del impuesto para las personas morales residentes en México, fue incrementada de 34 a 35%.

Es importante destacar que si bien es cierto que desde un punto de vista formal el impuesto corporativo es a cargo de la persona moral residente en territorio nacional, desde un punto de vista económico es al nivel de los accionistas residentes en México o en el extranjero, donde se reporta el incremento patrimonial, incremento que se verifica formalmente mediante la distribución de las



utilidades netas, utilidades que, al haber pagado el impuesto del 35%, realmente se vieron disminuidas e impactadas por dicho impuesto corporativo.

Esta es la razón por la cual al impuesto corporativo de 35% se le conoce como impuesto indirecto, ya que si bien es cierto no es a cargo del accionista, si lo impacta indirectamente, al disminuir la utilidad bruta que genera la sociedad (y a la que tiene derecho un accionista, conforme a la legislación mercantil) con un impuesto del 35%.

2. El 5% restante, para alcanzar la tasa del 40% del impuesto sobre la renta, que el Estado espera obtener por ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, y así alcanzar las metas fijadas por la política tributaria, se implementó mediante la creación de un impuesto sobre los dividendos o utilidades distribuidas, impuesto que se reguló, para los residentes en el extranjero, en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001 y, tratándose de residentes en México, la mecánica estaba prevista en los Artículos 120, 122 y 123.

Ahora bien, de conformidad con los Artículos 123, fracción IV y 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, la base del impuesto a los dividendos o utilidad distribuidos es *"la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.5385"*.

Como se puede apreciar del contenido de dichos preceptos legales, el cálculo de la base, en el caso concreto, implica la realización de una operación matemática a



saber, multiplicar el importe de los dividendos o utilidades distribuidos, por el factor de 1.5385.

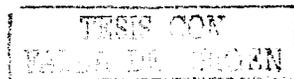
En primer término, es preciso analizar a qué se refiere la Ley al señalar "dividendos o utilidades distribuidos", para lo cual se considera procedente citar a Jorge Barrera Graf<sup>56</sup>, quien señala:

*"Se habla también de utilidades repartibles (arts. 18, 19 y 136 LGSM), lo que supone, en primer lugar, que el "balance efectivamente las arroje" como decía el texto anterior del párrafo primero del art. 19 ibid.; en segundo lugar que la junta o asamblea de socios apruebe ese balance; en tercero, que ella acuerde su distribución. Sólo después de este acuerdo surge la obligación de la sociedad de entregar el monto correspondiente de esta utilidad o dividendo, y el derecho del socio de reclamar su pago"*

En virtud de lo anterior, los dividendos o utilidades distribuidos no son otra cosa que los dividendos o utilidades brutos, a los que se les descuenta el impuesto sobre la renta corporativo (el 35%), y mediante un acto formal se autoriza su distribución por la asamblea de accionistas, es decir, representan solamente el 65% de la utilidad bruta, es decir, de la utilidad a la que no se le ha descontado el impuesto corporativo.

---

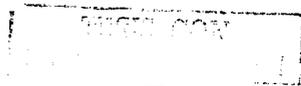
<sup>56</sup> Barrera Graf, Jorge. Op. Cit. pag. 293 y 294.



En este orden de ideas, de considerar como base impositiva solamente los dividendos o utilidades distribuidos, se provocaría que dicho impuesto se causara sobre una base mermada, esto es, sobre una base que solamente representa el 65% de las utilidades y no el 100% de la misma, cantidad que corresponde al Estado su recaudación.

En virtud de lo anterior, el legislador estimó necesario reconstituir la base al 100%, por lo cual a los dividendos o utilidades distribuidos, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se les aplica el factor de 1.5385, lo que tiene como consecuencia necesaria que la base sobre la que se aplicará el impuesto previsto en el artículo 152, sea del 100% de la utilidad que se obtiene de fuente de riqueza nacional.

En efecto, los dividendos o utilidades distribuibles, cuando estos no salen de la cuenta de utilidad fiscal neta, se pagan en partidas que no son consideradas para la determinación del resultado fiscal del ejercicio en que se distribuyen, por lo que el impuesto relativo a los mismos debe formar parte del concepto que los genera, es decir, la ganancia real que haya generado la sociedad y de la cual derivan dichos dividendos, por lo que antes de su distribución, se debe calcular el impuesto que corresponda a la empresa y así determinar el impuesto aplicado a la ganancia distribuible.



Para mayor claridad, a continuación se ejemplifica lo antes señalado:

Utilidad bruta (cantidad que resulta de la actividad empresarial de la sociedad) a la que no se le ha disminuido impuesto alguno. 100

Menos el impuesto por concepto del impuesto corporativo del 35%. (Impuesto indirecto para el accionista)

Igual a la utilidad neta susceptible de distribuirse si así lo aprueba la asamblea de accionistas (cantidad que resulta una vez aplicada la tasa del impuesto a cargo de la sociedad) 65

En el caso de que la utilidad sea susceptible de distribuirse y se acuerde su distribución, conviene ilustrar los siguientes escenarios que se presentarían de aplicar o no el factor a que se refieren los Artículos 123, fracción IV y 152 de la Ley vigente en 2001

<b>APLICANDO EL FACTOR</b>	
Base reconstituida	
Dividendo distribuido	65
Por factor de 1.5385	100
Por 5%	5
Más el impuesto corporativo pagado indirectamente	35
Total de impuesto pagado por la renta derivada de México	40

<b>SIN APLICAR EL FACTOR</b>	
Base mermada	
Dividendo distribuido	65
Por 5%	3.25
Más el impuesto corporativo pagado indirectamente	35
Total de impuesto pagado por la renta derivada de México	38.35

Como se puede apreciar en el ejemplo numérico, la única forma en que el Estado puede recaudar el 40% que se propuso en la reforma que entró en vigor en 1999, es mediante la piramidación del 1.5385 sobre los dividendos o utilidades distribuidos.

En virtud de lo anterior, es que los Artículos 123, fracción IV y 152 obligan a piramidar los dividendos o utilidades distribuidos.

Asimismo, queda evidenciado que la piramidación tiene por objeto el reconstituir la base del impuesto para que el contribuyente tribute sobre una base real y no mermada. Como puede apreciarse de lo anterior, la piramidación de ninguna forma modifica la tasa, misma que se mantiene al 5%.

En conclusión, la mecánica prevista en los Artículos 123 y 152 de la Ley abrogada, logra que, en suma, la utilidad generada en el país obtenida por un residente en el extranjero alcance un nivel impositivo del 40%.

Lo anterior, no causa perjuicio al contribuyente, persona física accionista de la sociedad que reparte los dividendos, toda vez que tributa en términos de una base real, por lo que se salvaguarda el principio de proporcionalidad y equidad consagrado en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la mecánica del impuesto obedece a que

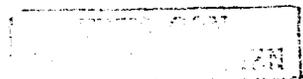


el contribuyente, persona física accionista de la sociedad, tribute en concordancia con el ingreso real que obtiene.

En efecto, como se apreció antes, el accionista recibe el 100% del dividendo decretado por la sociedad y es sobre esta cantidad respecto de la cual debía tributar, de otra manera, el accionista estaría tributando en una proporción mayor a aquella que esta obligado al pagar el impuesto a cargo de la persona moral por la ganancia real que ésta generó y no el accionista. Lo anterior, nos lleva a la conclusión que el factor de pirimidación observa la capacidad económica del accionista, al gravar, solamente, el ingreso por dividendos real que percibe, extremo que hace que el principio de justicia se vea respetado en la mecánica para determinar el impuesto sobre dividendos a que los accionistas, personas físicas, sean residentes en México o en el extranjero, están obligados en virtud del dividendo que la sociedad les pague.

**ii. El factor de pirimidación en los Convenios celebrados por México para evitar la doble imposición.**

Como se señaló en el Capítulo III, Punto 3, del presente trabajo, una de las categorías de ingresos que regulan los Tratados para evitar la doble imposición la constituye la imposición a los dividendos, la cual se contempla en el artículo 10 de los Tratados bilaterales que México a celebrado con diversos países.



Como ejemplo he considerado tomar lo establecido en el Artículo 10 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, el cual señala a la letra lo siguiente:

**" ARTICULO 10. DIVIDENDOS.**

*1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

*2. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*

*a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;*



*b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.*

*Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que paguen los dividendos*

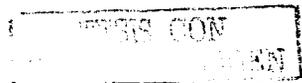
*(...)*

*4. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que reside la sociedad que las distribuya." (énfasis añadido)*

Así las cosas, el párrafo 2 del artículo 10 del Convenio señala expresamente que el Estado de la fuente (en este caso México) tiene potestad de gravar los dividendos, cuando la sociedad que los distribuye sea residente en dicho Estado.

Dicha potestad, señala el artículo en comento, se realizará conforme a la legislación del Estado de la fuente.

En un caso concreto, si las sociedades que distribuyen las utilidades o dividendos son residentes en México, entonces México puede gravar los dividendos que



recibe una sociedad residente en los Estados Unidos de América, conforme a lo dispuesto en su legislación interna.

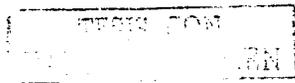
Ahora bien la potestad de gravar los dividendos no es absoluta para el Estado de la fuente (México), toda vez que sólo en el caso de que el perceptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo de los mismos y además dicho perceptor sea el propietario de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, el Estado de la fuente no puede exigir más del 5% del importe bruto de los dividendos.

En virtud de lo anterior, en primer término, queda claro que, de acuerdo con el Convenio señalado, el gravamen se causaba conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>37</sup>, y la protección que otorga el Convenio internacional se encuentra a nivel de la exigibilidad del mismo, la cual se limita en términos del este, al 5% del importe bruto de los dividendos.

En efecto, en el caso de que derivado de la aplicación del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea exigible un impuesto mayor al 5% del importe bruto de los dividendos, México, como país de la fuente, en términos del Convenio, no podrá exigir el exceso de dicho impuesto.

---

<sup>37</sup> La remisión al Artículo 152 y no al 123, obedece a que se trata de un residente en el extranjero, por lo que le son aplicables las disposiciones relativas a los residentes en el extranjero contempladas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



En consecuencia, es indispensable analizar si con motivo de la aplicación del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible que el impuesto se excede del límite de la exigibilidad que prevé el inciso a), del párrafo 2, del artículo 10, antes transcrito.

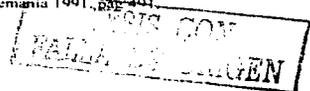
Para estos efectos, cabe indicar que de la propia lectura del inciso en cuestión se desprenden dos elementos a saber, la tasa, que no debe exceder del 5% y la base, que la constituye el importe bruto de dividendos.

Por lo que concierne a la tasa, de acuerdo a lo señalado por el inciso a) del párrafo 2 del Artículo 10 del Convenio, la tasa máxima prevista en dicho Convenio es del 5%, tasa que es la misma que se establece en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

Es decir, en materia de impuesto sobre la renta aplicable a los dividendos o utilidades distribuidas, pagadas al extranjero, tanto el Convenio como la ley doméstica, fijan la misma tasa.

Resulta a este respecto atender a la doctrina internacional que se ha pronunciado al respecto, así, el tratadista Klaus Vogel<sup>58</sup> señala lo siguiente:

<sup>58</sup> Vogel, Klaus. *Double Taxation Conventions - a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*. Kluwer Law and Taxation Publishers, Segunda Edición, Munich, Alemania 1991, p. 444.



*"El Estado de residencia de la compañía pagadora de los dividendos, siendo el estado de la fuente, tiene "una imposición primaria", pero puede gravar los dividendos solamente a una tasa limitada. El impuesto se impone de acuerdo con sus propia ley domestica, sin tener limitación en el Tratado para hacerlo, excepto en lo que concierne a la tasa." (traducción libre)*

En términos del tratadista citado, el beneficio contemplado en el Convenio radica solamente en fijar una tasa máxima aplicable a los dividendos brutos que pague una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes (México) a sus accionistas residentes en el otro Estado Contratante (Estados Unidos de América).

En este sentido, considerando que, tanto el tratado como la ley prevén una tasa del 5% y el beneficio del tratado radica en una limitante en la tasa, la ley es acorde y coincidente con lo previsto con el tratado, sin que sea válido afirmar que el Convenio en cuestión prevé un beneficio respecto de la legislación, ya que como se aprecia, existe, en ambos casos, la misma tasa.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, el artículo 10, párrafo 2, inciso a), del Convenio, señala que la base del impuesto corresponde al *"importe bruto de los dividendos"*. Por consiguiente, es preciso analizar qué debe entenderse por importe bruto de los dividendos.

En primer lugar, es necesario señalar que el concepto *"importe bruto de los dividendos"*, a que se refiere el Convenio y el concepto *"dividendos o utilidades distribuidos"*, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, son conceptos diversos, y se refieren a dos situaciones particulares.

Como se ha señalado en párrafos anteriores, la utilidad o dividendo bruto es aquella cantidad que resulta de la actividad empresarial de la sociedad, sin que dicha cantidad se haya disminuido por impuestos u otro gravamen.

Y por otro lado, como se señaló anteriormente, el dividendo o utilidad distribuido es aquella utilidad que ya pagó el impuesto corporativo (35% en el presente caso) y que la asamblea de accionistas autorizó su distribución.

A mayor abundamiento, es procedente citar lo que el diccionario de la Lengua Española establece respecto de la definición de *"utilidad"*:

*"utilidad. (...) II 2. Provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de una cosa "*

Por lo que hace al concepto de *"dividendo"*, el mismo diccionario de la Lengua Española, señala de forma expresa lo siguiente:

*"dividendo. (...) II activo. Cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción. II pasivo. Cada una de*

*las cantidades parciales que se compromete a satisfacer al subscriptor de una acción u obligación a requerimiento de la entidad emisora "*

De lo anterior tenemos que el concepto de utilidad y dividendo responden al mismo objeto, es decir, es el producto o rendimiento que obtiene una sociedad como consecuencia de realizar una actividad empresarial, con la salvedad que el dividendo es la cantidad repartible al accionista.

En este orden de ideas, es claro que el concepto "importe bruto de los dividendos", previsto en el inciso a) del párrafo 2 del artículo 10 del Convenio, se refiere a aquella utilidad o dividendo que no ha pagado el impuesto corporativo, es decir, a la también llamada utilidad bruta, concepto diverso al previsto en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual se refiere a "dividendos o utilidades distribuidos".

A la misma afirmación se llega de aplicar lo dispuesto en la última frase del párrafo 2 del artículo 10 del Convenio que señala

*"Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos."*

De una interpretación adecuada a dicho texto se puede desprender válidamente que el Convenio establece que la utilidad (beneficios en términos del Convenio), con cargo a la cual se van a pagar los dividendos, es precisamente la utilidad



antes de que se pague el impuesto corporativo del 35%, al señalar que es aquella con cargo a la cual se paguen los dividendos.

En efecto, la última frase antes transcrita señala, expresamente, que el párrafo 2 del artículo 10 del Convenio no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

De lo anterior se desprende fácilmente que los beneficios o utilidades, a los que se les aplica el impuesto de la sociedad (del 35%), son los mismos beneficios o utilidades, con cargo a los cuales se pagan los dividendos, esto es, aquellos beneficios ó utilidades brutos, a los cuales no se les ha disminuido el impuesto corporativo

De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, los beneficios o utilidades a los que se aplica el impuesto sobre la renta de la sociedad es precisamente la utilidad bruta o antes de impuesto, también denominada en el artículo 10 de la misma, utilidad fiscal.

Al señalar el artículo 10 del Convenio que es precisamente a cargo de dichos beneficios o utilidad bruta que se van a pagar los dividendos, es claro que el Convenio al referirse también al "*importe bruto de los dividendos*", se refiere a aquellos dividendos que provienen de la utilidad bruta o aquella que no ha pagado el impuesto corporativo.



De haber sido la intención del Convenio señalar que los dividendos surgen de una utilidad que ya pagó impuestos, como es el caso de los dividendos o utilidades distribuidos, hubiese señalado que: *"el párrafo no afecta la imposición que se hubiese hecho a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos"*, supuesto que no se prevé en el mismo, por lo que no es factible afirmar que esa fue su intención sino, por el contrario, es válido sostener que la intención del Convenio fue la de considerar que la utilidad "con cargo a la cual se pagan los dividendos" es aquella que todavía no paga el impuesto corporativo.

En consecuencia, tomando en consideración lo anterior, es preciso analizar si la aplicación del 5% al importe bruto de los dividendos, entendiendo a éstos últimos como provenientes de la utilidad bruta, que aún no ha pagado impuesto corporativo, o utilidad bruta, limita el impuesto causado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para mayor claridad, se considera útil ejemplificar un caso, como se detalla a continuación:

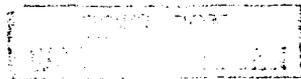
Importe bruto de los dividendos, entendiendo por éstos, las 100 utilidades que no han pagado el impuesto corporativo del 35%

---

Por 5%

=

5



De la aplicación estricta de lo dispuesto por el inciso a) del párrafo 2 del artículo 10 del Convenio, en el ejemplo numérico anterior, el impuesto que se cause en términos del artículo 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no puede exceder de la cantidad de 5 en el ejemplo numérico.

Aplicando la Ley en el mismo ejemplo numérico, resulta lo siguiente:

Dividendos o utilidades <u>distribuidos</u> (utilidad bruta de 100 menos el 35% del impuesto corporativo)			
			65
Por el factor de 1.5385			100
Por 5%	=		5

De aplicar lo dispuesto en el artículo 152, fracción I, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, surge un impuesto a cargo de 5, igual al obtenido conforme a la mecánica establecida en el Convenio. Es decir, lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta no excede a lo previsto por el Convenio.

En consecuencia, aún cuando los conceptos "*importe bruto de los dividendos*" al que se refiere el Convenio, y "*dividendos o utilidades distribuidas*", al que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, son distintos, el efecto de piramidar los "*dividendos o utilidades*" distribuidos como dispone dicha Ley, por el factor de 1.5385, tiene como efecto que ambas cantidades sean idénticas, aún cuando ambas sean diversas desde un punto de vista formal.



## 2. EL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL AÑO DE 2002.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de 2002, el impuesto a los dividendos se suprimió para las personas físicas, esto es, la persona moral que distribuye los dividendos ya no tiene la obligación de retener el impuesto del 5% a las personas físicas, sean residentes en México o en el extranjero, por los dividendos que les haya pagado.

Sin embargo, dicho impuesto prevalece para el caso de las personas morales, consagrándose la mecánica para su calculo en el Artículo 11 de la Ley.

Así las cosas, el impuesto sobre dividendos a que están obligadas las personas morales que los reparten, se calcula aplicando la tasa del 32% a la cantidad que resulte de multiplicar el factor de piramidación de 1.4706 al monto de los dividendos decretados, esto siempre y cuando dichos dividendos no deriven de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Como se señaló en el punto que antecede, los dividendos se pagan en partidas que no son consideradas para la determinación del resultado fiscal, toda vez que dichos montos no provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, por lo que el impuesto relativo a los mismos debe formar parte del concepto que los genere, esto es, la ganancia real que obtuvo la sociedad mercantil en el ejercicio de que se



trate y, en consecuencia, cargarse a la cuenta de la cual derivan las utilidades que en su caso se distribuyan.

En efecto, en relación a lo anterior, cabe citar lo que Agustín López Padilla<sup>59</sup> comenta respecto de la imposición a los dividendos, al señalar que *"...no todo impuesto sobre la renta que cause una sociedad lo determina a través de su resultado fiscal; puede suceder que otorgue un dividendo que no provenga de su cuenta de utilidades que ya fueron objeto del impuesto (CUFIN) y en estos casos tal dividendo de acuerdo con la legislación fiscal y mercantil es válido decretarlo y pagarlo, pero en su caso, previamente a su distribución debe de causar el impuesto sobre la renta, pues se trata de ciertas partidas que no fueron objeto del impuesto, es decir, no pasaron por resultado fiscal"*

De esta manera, los ingresos o ganancias que haya generado una sociedad por su actividad comercial durante un determinado ejercicio, en primer lugar deben causar el impuesto sobre la renta, entonces tenemos que los que se grava en primer lugar es la ganancia real de la cual proceden dichos dividendos.

La aplicación del factor de piramidación a la cantidad que se considere dividendo o utilidad distribuable, tiene como fin que el impuesto previsto en el Artículo 11 de la Ley vigente en 2002 (10-A de la Ley del 2001), se calcule sobre el monto de las ganancias reales de la sociedad que los distribuye y no así sobre el monto del

---

<sup>59</sup> López Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1999. Dorisical Editores, Decimasesta edición, México 1999, pag. 651



dividendo mismo, toda vez que dicho gravamen se causa por los ingresos de la persona moral respecto de los cuales no se ha pagado impuesto alguno.

Lo anterior no puede llevar a considerar que la aplicación del mencionado factor contravenga los principios de proporcionalidad y equidad que deben observar las contribuciones, toda vez que el factor tiene por objeto el que el particular que se ubique en la hipótesis de Ley, contribuya atendiendo a su capacidad económica, que, en el caso de los dividendos, es respecto de la ganancia de la cual se originan los mismos, por un lado, y respecto de la utilidad generada por dicha ganancia real.



## CAPITULO VI. CONCLUSIONES.

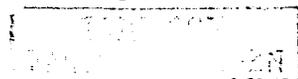
A lo largo del presente trabajo he expuesto, apoyándome en lo expresado por la doctrina así como de criterios emitidos por el Poder Judicial Federal, diversas consideraciones respecto de las contribuciones, sus elementos y principios, así como la importancia que estas tienen para la sana economía del Estado.

Por otra parte, señalé que si bien las contribuciones representan un renglón fundamental para el sostenimiento económico del Estado, dentro de ellas el impuesto es el que ocupa una posición estratégica en la obtención de recursos por parte del Estado

Dentro del ramo de los impuestos, en especial de los impuestos directos, el Impuesto sobre la Renta representa el de mayor importancia debido a la cantidad que por este concepto recauda el Estado

De conformidad con el Artículo 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dicho impuesto tiene por objeto el gravar el ingreso tanto de las personas morales como de las físicas, esto es, somete a imposición la riqueza que obtiene el gobernado por virtud de la cual hay una modificación en su patrimonio

De esta manera, toda vez que una persona puede obtener ingresos de diversas fuentes, es que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una serie de hipótesis de hecho que al realizarse provocan el nacimiento de una obligación



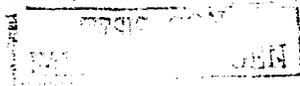
tributaria, es decir, la obligación de enterar el impuesto sobre la renta respecto del ingreso, obtenido por la realización de la actividad prevista en la Ley. Entre los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentran los ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal, los que se obtienen por la realización de una actividad empresarial o, tratándose de residentes en el extranjero, por los que obtengan provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

El impuesto sobre los dividendos es uno de los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciéndose una mecánica particular para determinar el impuesto cuando el dividendo no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta

En virtud de lo anterior, a continuación vierto las conclusiones a que he llegado en el presente trabajo

1 Las contribuciones son obligaciones de carácter público a cargo del particular frente al Estado, como consecuencia de su potestad de imperio, en virtud de que el contribuyente realiza la hipótesis de hecho prevista en la Ley fiscal, y cuya recaudación tiene como fin el que el Estado posea el suficiente ingreso para realizar sus funciones públicas.

2 Las contribuciones, por implicar cargas a los particulares, deben estar en ley y establecidas por autoridad competente que, de acuerdo con el Artículo 74, fracción

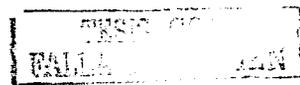


IV. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicha competencia recae en la Cámara de Diputados.

3. Como se señaló en el punto anterior, las contribuciones, al ser cargas económicas que afectan el patrimonio de los particulares, su imposición debe cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV. del Artículo 31. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entendiéndose por la primera que las contribuciones deben establecerse en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir, atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes, por lo que la contribución debe traducirse en el pago de una cantidad justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y por equidad se entiende que los sujetos pasivos deben recibir un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deban tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

4. Dentro de las contribuciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, los impuestos constituyen el ingreso más importante para el Estado, toda vez que los impuestos implican una base de contribuyentes más amplia

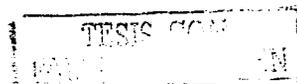
5. El impuesto sobre la renta es el impuesto con mayor importancia en el sistema tributario mexicano, toda vez que representa la mayor proporción de ingresos para el Estado respecto de otros impuestos.



6 De los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra el impuesto sobre dividendos o utilidades distribuibles, consistente en la imposición a los dividendos decretados por una sociedad en virtud del ejercicio de una actividad empresarial.

7. Hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, se establecían dos sujetos del impuesto sobre dividendos a saber: por un lado a la persona moral que los generaba en virtud de su actividad comercial, siempre y cuando dichos dividendos no provinieran de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y, por otra parte, a la persona física, accionista de la sociedad que los generaba, por el ingreso que percibía al momento de que dichos dividendos le fueran pagados. En ambos casos, la mecánica para determinar el impuesto obedecía a una razón económica, toda vez que el monto del dividendo decretado debía de multiplicarse por un factor, llamado "factor de piramidación", y al resultado, que finalmente constituye la base del impuesto, debía aplicarse la tasa que correspondiera a cada caso y, de esta manera, obtener la cantidad en numerario que el contribuyente debía enterar.

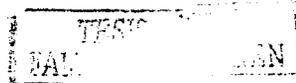
8 La misma mecánica prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta en 2001, se utilizaba para determinar el impuesto sobre dividendos previsto en el Artículo 10 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados por México, sin que ello implique la aplicación preferente de la Ley sobre el Convenio, toda vez que el objeto de los beneficios previstos en los Convenios en cita es el de aplicar una tasa preferencial al ingreso obtenido por un residente de uno de los Estados contratantes respecto



de los dividendos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado Contratante. De esta manera, al aplicar la mecánica prevista en la ley interna para determinar la base del impuesto y no así la tasa, se respeta la jerarquía de Leyes prevista en el Artículo 133 de la Constitución Federal.

9. En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de 2002, se grava exclusivamente a la persona moral con el impuesto a los dividendos, de la manera como se prevé en el Artículo 11 de la citada Ley, conservándose la misma mecánica para determinar la base del impuesto prevista en la Ley de 2001. es decir, aplicar el factor de piramidación para obtener la base del impuesto y, de esta manera, al aplicar la tasa prevista en la Ley, obtener el importe del impuesto a pagar.

10. La razón del factor de piramidación es la de reconstituir la base del impuesto, para que de esta manera, el contribuyente tribute respecto del ingreso real obtenido o generado, esto es, para obtener la base real del impuesto, de lo contrario el contribuyente estaría tributando respecto de una base mermada que no refleja el ingreso real, ello contraviene el principio de proporcionalidad previsto en la Constitución Federal ya que, como se mencionó antes, este principio establece que los contribuyentes deben de tributar atendiendo a su capacidad económica, al ingreso real obtenido, de esta manera, de no aplicarse dicho factor, el contribuyente estaría tributando respecto de un ingreso menor a aquel que realmente obtuvo.



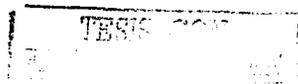
**BIBLIOGRAFÍA**

- 1.- Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México, 1990
- 2.- Arrellano García, Carlos. *La condición Jurídico Fiscal de los Extranjeros en México*. Revista jurídica de la sociedad de alumnos de la Escuela Libre de Derecho. México, junio de 1977.
- 3.- Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El Principio de Equidad Tributana*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, Número 5
- 4 - Barrera Graf, Jorge. *Instituciones de Derecho Mercantil*. Editorial Porrúa. México 2000
- 5 - Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar Enrique. *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*. Editorial Themis. Primera Reimpresión. México 1989.
- 6 - Calvo Nicolau, Enrique y Domínguez Mota, Enrique. *Estudio del Impuesto sobre la Renta de las Empresas para 1975*. Docal Editores. S.A. Tercera Edición. México 1975.
- 7.- Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Tomo II-A. Segunda reimpresión. Editorial Themis, S.A. de C.V., México 1997.

- 8 - Chapoy B., Dolores y Fernández y Cuevas, José. *Derecho Fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México. 1991.
- 9 - De la Garza. Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A., Decimonovena edición. México 2001.
- 10 - Dominguez Vargas, Sergio. *Teoría Económica*. Editorial Porrúa, S.A. México 1988
- 11 - Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A., Vigésimo novena edición. México 1990.
- 12 - Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Volumen I, 2ª edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970
- 13 - Legislación del Impuesto sobre la Renta. Tomo I (1921-1953), publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1984.
- 14 - López Padilla, Agustín. *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2000*. Tomo II- Personas Físicas. Vigésima Primera Edición. Dofiscal Editores, S.A. de C.V.



- 15.- López Padilla, Agustín. *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1999*. Dofiscal Editores, Decimasexta edición, México 1999.
- 16.- Mantilla Molina, Roberto, L. *Derecho Mercantil*. Editorial Porrúa, S.A. Vigésima novena edición. México 2002.
- 17.- Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributaria Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A., Décima tercera edición. México, 1997.
- 18.- Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio y sus Comentarios. Comité de Asuntos Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Traducción al español por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1997.
- 19.- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Harla, Segunda edición. México 1992.
- 20 - Tratados para evitar la Doble Imposición. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1992.
- 21.- Tron Pérez, Manuel Elías. *Régimen de los extranjeros en México*. Editorial Themis, México, 1994.



22 - Vogel, Klaus. *Double Taxation Conventions : a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*. Editorial Kluwer Law and Taxation Publishers. Segunda Edición. Munich, Alemania 1991.

#### **Diccionarios.**

23 - Diccionario Jurídico Espasa. Editorial Espasa Calpe, S.A. Madrid 2001.

24 - Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Volumen 2, Primera Parte*. Editorial Oxford. Segunda Edición. México 2002.

25 - Diccionario de la Lengua Española de la real Academia Española. Editorial Espasa Calpe, S.A. Madrid 2000.

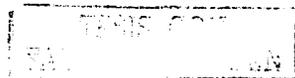
#### **Legislación.**

26 - Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

27 - Código Fiscal de la Federación.

28 - Ley del Impuesto sobre la Renta.

29 - Ley General de Sociedades Mercantiles.



**30.- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.**

**Otros.**

**31.- Gaceta Parlamentaria, año I, número 159, martes 17 de noviembre de 1998.**

**32.- IUS 2002, Jurisprudencia y Tesis Aisladas junio 1917-abril 2002. Poder Judicial de la Federación**

TESIS CON  
FALLA