



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA

**ALTERNATIVAS Y BENEFICIOS FISCALES PARA EL
REPARTO DE DIVIDENDOS DE UNA PERSONA
MORAL Y SU EFECTO EN LOS SOCIOS.**

Tesis

Que para obtener el título de:

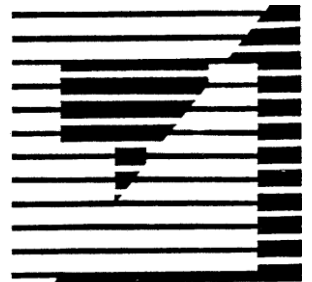
Licenciada en Contaduría

Presenta:

MARIBEL PANTOJA RUIZ

ASESOR: L.C. y M.I. Ismael Guadalupe Atilano Díaz

Uruapan, Michoacán. OCTUBRE de 2009





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

AGRADECIMIENTOS

Doy gracias a Dios por darme la oportunidad de conocerme, aceptarme y animarme, por darme el poder de elegir y enfrentar día a día mi propio destino, dejando atrás el miedo y los sentimientos de fracaso, gracias Dios por estar siempre a mi lado y poner los elementos y personas indicadas en mi camino para cumplir con ésta, una meta mas en mi vida, y a mi familia quienes en todo momento me brindaron su apoyo incondicional.

A mi Mamá, este trabajo es tuyo, pues si yo no te tuviera tal vez no estaría aquí y sin todos los esfuerzos y sacrificios que siempre has hecho por nuestra familia creo que esto no sería posible. Te doy gracias por siempre apoyarme y alentarme siempre a salir adelante, por darme principios y sobre todo por ser mi madre, pues con solo verte y tenerte a mi lado me haces fuerte y me inspiras siempre a salir adelante. Quiero que sepas que son lo más importante para mí.

A mi Hermano, quiero que sepas que estoy muy agradecida contigo por haberme apoyado tanto para que pudiera terminar mi carrera y por preocuparte tanto por mi de que no me hiciera falta nada, este logro es también el resultado del esfuerzo que has hecho por mí y créeme que no tengo palabras suficientes para expresarte el profundo amor y agradecimiento que siento, gracias por tu cariño, tus consejos, tu ayuda y cuidados que desde pequeña me has dado. Gracias por hacerme sonreír cada que platico contigo.

Gracias por estar a mi lado desde que llegue a sus vidas. Dios no me pudo haber dado una mejor familia en la cual crecer que ustedes, gracias por el apoyo y unión en los momentos difíciles que hemos vivido.... LOS AMO

Maribel Pantoja Ruiz.

ÍNDICE

CAPITULO I GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

1.1	Antecedentes de los Impuestos y sus formas primitivas de pago	5
1.2	Contribuciones	9
1.2.1	Impuestos	10
1.2.2	Aportaciones de Seguridad Social	10
1.2.3	Contribuciones de mejora	11
1.2.4	Derechos	11
1.3	Principios teóricos de los Impuestos	13
1.4	Otros principios	21
1.5	Principios jurídicos de los Impuestos	21
1.6	Los principios constitucionales	22
1.7	Los principios Jurídicos Ordinarios	25
1.8	Finalidad de los Impuestos	26
1.9	Elementos de los Impuestos	27
1.9.1	Sujeto	27
1.9.2	Objeto	30
1.9.3	Base	30
1.9.4	Tasa o tarifa	30
1.10'	Clasificación de los Impuestos	31
1.10.1	Impuestos directos e indirectos	32
1.10.2	Impuestos reales y personales	33
1.10.3	Impuestos generales y especiales	33
1.10.4	Impuestos específicos y Ad- Valorem	34
1.10.5	Impuestos instantáneos y periódicos	34
1.10.6	Impuestos confines fiscales y extra fiscales	34
1.10.7	Impuestos de derrama, proporcionales, progresivos y regresivos	35
1.10.8	Impuestos sobre bienes y servicios	36
1.10.9	Impuestos sobre los ingresos y la riqueza	36

CAPITULO II ANTECEDENTES JURIDICOS Y TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS

2.1	Introducción del Impuesto sobre la Renta en México	39
2.2	Antecedentes Fiscales de los Dividendos	42
2.3	Concepto Jurídico de Ingresos	44
2.4	Concepto Jurídico de los Dividendos	45

2.5	Análisis del Régimen de Dividendos	52
	Descripción del Capital	
2.5.1	Contable	52
	Determinación del Resultado Fiscal y de la Utilidad	
2.5.2	Contable	54
2.5.3	Cuenta de Capital de Aportación Actualizada (CUCA)	55
2.5.4	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)	56
	Determinación de la Cuenta de Capital de Aportación	
2.5.5	Actualizada (CUCA)	57
	Determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	
2.5.6	(CUFIN)	60
2.6	Tratamiento Fiscal de las Ganancias Distribuidas	73
	Acumulación de Ingresos por Dividendos y su momento de	
2.7	acumulación	75
	Concepto y tratamiento de los Dividendos según la Ley General de	
2.8	Sociedades	79
	Mercantiles	
2.9	Obligaciones de las personas que entregan y reciben dividendos	82
	Procedimiento de Cálculo del Impuesto sobre la Renta por concepto	
2.10'	de Dividendo	84

**CAPITULO III ALTERNATIVAS FISCALES EN EL PAGO DE
DIVIDENDOS**

	Alternativas y opciones en la determinación del Impuesto por	
3.1	Dividendos	88
3.2	Reducción de Capital	90
	Diferentes tipos de ingresos que regula la Ley del Impuesto sobre la	
3.3	Renta y	92
	que considera obtención de Dividendos	

CAPITULO IV CASO PRÁCTICO

4.1	Desarrollo del caso práctico	104
-----	------------------------------	-----

CONCLUSIONES 113

BIBLIOGRAFIA 115

INTRODUCCIÓN

A lo largo de la vida de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se han tenido diferentes cambios tanto de forma como de fondo, principalmente en el renglón de dividendos o ganancias distribuibles en favor de los socios o accionistas, en consecuencia, “complicando más lo que para muchos ya es complejo”, por lo que la presente tesis hace referencia al reparto de dividendos a los contribuyentes que tributan bajo el Régimen de las Personas Morales así como de las Personas Físicas que sean Socios integrantes de las mismas, se plantearán alternativas que representen tanto para la Persona Moral como para los Socios el poder retirar utilidades de la empresa sin que esto represente un impacto negativo en la carga contributiva de la misma, con el objetivo de proporcionar a los lectores un esquema sencillo, fácil y simple de la mecánica del mismo y a la vez dar un enfoque del beneficio que representará para los socios que tengan una actividad independiente, un ahorro en el pago de los impuestos, desarrollando los mecanismos implícitos de la Ley y aprovechando al máximo la disminución de la carga impositiva que esto representa para cada una de las figuras jurídicas que se involucran al momento de distribuir las cantidades que se obtienen como consecuencia del ejercicio de su actividad social; que se refleja en un superávit a las aportaciones realizadas por los socios al Capital Social.

Se verá el impacto general de la repartición de dividendos para el Socio que forma parte de la Persona Moral, para lo cual en la presente investigación se estudiarán

los antecedentes de los impuestos a fin de tener un conocimiento más amplio tanto antecedentes jurídicos y fiscales de los dividendos a fin de identificar ventajas y limitaciones tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta como los lineamientos de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

A la vez se plantearán las opciones en la determinación del Impuesto sobre la Renta por los dividendos decretados y los que la Ley contempla como un dividendo a fin de obtener el mayor beneficio tanto para la Persona Moral como para los Socios mismos.

Analizaremos cuales son las alternativas que proporcionan un beneficio a las Personas Físicas que tributan dentro del titulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y como es que éstas, siendo parte activa en lo que la Ley del ISR reglamenta como una actividad empresarial y profesional ,es decir, un pequeño contribuyente, un arrendador o en si cualquier persona que sea parte integrante de una sociedad y que independientemente realice alguna otra actividad, que le permita beneficiarse con las facilidades que el fisco federal otorga y de las cuales no todo mundo tiene el conocimiento necesario, ya que son beneficios implícitos dentro de la ley.

Se planteara el mecanismo de calculo que debe llevar a cabo una persona física que reciba dividendos por ser parte integrante de una sociedad, de las que se encuentren

reguladas en el título II de la Ley del Impuesto Sobre la renta, sin que esto afecte y que por el contrario permita reducir la carga tributaria que la persona física tenga impuesta.

Con dicha investigación y análisis se pretende mostrar a los contribuyentes personas físicas y morales, así como a cualquier persona interesada en el tema la importancia del pleno conocimiento de las leyes fiscales, ya que del dominio de las mismas se traducirán en beneficios que permitan a los contribuyentes gozar de una reducción en sus cargas fiscales, es importante mencionar que no se tiene la intención de innovar si no de hacer del conocimiento del público en general la estrategia resultado del análisis de las leyes fiscales.

CAPITULO I

CAPITULO I

GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

A lo largo de la historia de México se pueden observar dos problemas que han permanecido constantes; el bajo porcentaje recaudatorio y la demanda de más recursos para cubrir las necesidades sociales y la inversión que es esencial para el desarrollo de la economía de un país, es por esto la importancia para el desarrollo de esta investigación conocer cuáles son los antecedentes principales de los impuestos, las formas antiguas de pago y una perspectiva general de lo que representaron y lo que representan para la economía de una empresa los impuestos, más particularmente la acción de retirar utilidades y distribuirlas a los socios.

1.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS Y SUS FORMAS PRIMITIVAS DE PAGO

Según las investigaciones más sobresalientes de los antecedentes de los impuestos, se mencionan los sistemas impositivos más remotos los cuales abarcan desde los censos, derechos y servidumbre que se percibían en varias épocas.

Se hará un análisis de las situaciones tributarias en varias épocas con el objeto de hacer notar los orígenes históricos de ciertos impuestos contemporáneos, tales como impuestos aduanales; los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, que tuvo su aparición en el año 1789, gracias

a lo anterior nos podemos dar cuenta que varios de los impuestos prevalecen en nuestra actualidad.

Durante la edad media surgieron varios tributos, uno de los cuales se debió a la desaparición paulatina del comercio lo que provocó un cambio en la economía, que era rudimentaria por que se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus habitantes y así cada pueblo producía para sus habitantes, sin embargo estos no eran independientes por que se encontraban sometidos al dominio de un señor teóricamente ligados al Rey, al lado de esos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, que recibieron el nombre de ALODIOS, el cual podía disponer de forma absoluta de su propiedad. Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, otras que se daban a cambio de reconocimientos a los cortesanos debiendo este protestar fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de Señor o de Vasallo.

Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos categorías:

- **INGENUILES:** Hombres libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles.
- **SIERVOS:** Realizaban trabajos viles y eran sucesores de los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía para con su Señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos:

- Las relativas a la prestación de servicios personales; como acudir a la guerra, hacer guardia en el castillo del Rey y dar consejos sobre negocios al señor recaudador.
- Las relativas a prestaciones económicas; como las ayudas en dinero que al principio eran arbitrarias y con el paso del tiempo se fueron fundamentando como obligaciones para pagar el rescate del Señor cuando caía en prisión, cuando se casaban sus hijas o para las cruzadas.

Los siervos tenían diferentes clases de obligaciones de carácter económico como las de capitalización, que era el censo que se pagaba por cabeza de forma anual, el formariage, cantidad que se pagaba por el siervo que se casaba y la mano muerta, era el derecho del Señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos. Las antes mencionadas fueron las primeras contribuciones en especie que se les pagaba al Señor, y cuando se trataba de herencias de algún pariente colateral, se cobraba una cantidad llamada relieve.

Es importante mencionar que la primera manifestación de los impuestos en México surge con el código azteca con el Rey Atzcapotzalco que les pedía tributo al cual se le conocía como Tequiamal, esto a cambio de beneficios en las comunidades. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión como la guerra, el tiempo o los religiosos. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancías y tributos en servicios especiales.

En la conquista Hernán Cortes adoptó el sistema tributario del pueblo azteca, modificando la forma de cobro de animales y flores por piedras y joyas. El primer

paso de Cortes fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombrar a un ministro y un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del **Quinto Real** y en 1573 se implanto la **Alcabala** que era el equivalente al IVA, creando un sistema jurídico fiscal llamado **Diezmominero** en el que los indígenas pagaban con trabajo en las minas y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado. En la Independencia, a partir de 1810 el sistema fiscal se complementa con el arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo las primeras tarifas de importación publicadas en México. En el gobierno de Santa Anna se establece el cobro de un **Real** por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto y un peso por los flacos así como por cada perro.

En la invasión Francesa se crea la corresponsabilidad en las finanzas públicas entre la Federación y el Estado, estableciendo que una parte de lo recaudado se quedaría en manos del estado y una parte pasaría a integrarse a los ingresos de la federación. Con la llegada al poder, Porfirio Díaz durante su periodo fortaleció el poder del Gobierno Federal, que llego a recaudar impuestos por 30 millones de pesos pero se gastaron 44 millones de pesos, generando la deuda externa.

Durante la Revolución y por la guerra la gente dejo de pagar impuestos, después de la cual se tuvo la necesidad de reorganizar la Administración y retomar las finanzas publicas aplicando reformas para impulsar las actividades tributarias. Entre 1917 y 1935 se implantaron diversos impuestos como los servicios por el uso del ferrocarril, exportación de petróleo y derivados, teléfono, luz, timbres entre otros y a la par se incrementa el impuesto sobre la renta y consumo de gasolina, a pesar del fuerte impacto por los impuestos esto acarreo un beneficio social ya que se implemento el

retiro con pensión por edad avanzada y la implantación de servicios como el civil, así como el gravar los artículos de lujo y los nocivos para la salud.

Con el paso del tiempo, México hoy tiene leyes fiscales que le permiten disponer de recursos con los que se construyen obras públicas y se prestan servicios a la sociedad como las escuelas, hospitales, caminos y servicios públicos; sin embargo el reto es que el destino de los impuestos sea en beneficio de la sociedad, que es quien aporta el recurso.

1.2 CONTRIBUCIONES

Mencionare a continuación los siguientes artículos del Código Fiscal de la Federación ya que son de importancia para comprender generalizadamente parte de los impuestos que están vigentes en México.

Según el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 2 y 3, los ingresos que pueden percibir la Federación y la relación que tiene con algunos tipos de ingresos que el Estado Mexicano puede obtener.

Para una mejor comprensión de los ingresos que señala este Código se mencionan a continuación lo siguiente:

Según el artículo 2º. ***“Las Contribuciones se clasifican en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejora y Derechos”***¹ las que se definen de la siguiente forma:

¹ Código Fiscal de la Federación, edición 2008

1.2.1 IMPUESTOS

Son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las Personas Físicas y Morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo.

Algunos de estos ingresos impuestos son:

- ☐ Impuesto Sobre la Renta.
- ☐ Impuesto al Valor Agregado.
- ☐ Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- ☐ Accesorios.

1.2.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la Ley en materia de Seguridad Social o a las personas que beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Algunos ejemplos son:

- ☐ **Aportaciones por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.**

 **Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores**

 **Cuotas al sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones**

En este mismo artículo se habla de que cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social, como las que proporciona el Seguro Social.


1.2.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORA

Estas son las que establece la Ley a cargo de las Personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas.

Un ejemplo son las mejoras de obras públicas de infraestructura hidráulica.

1.2.4 DERECHOS

Son las Contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado:

 **Uso o aprovechamiento de bienes de dominio público**


 **Extracción de Petróleo.**


Derechos sobre hidrocarburos.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

DE LOS APROVECHAMIENTOS Y PRODUCTOS

Respectivamente el artículo 3º. Del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente: ***“Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”²***, por ejemplo:

 Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio de Sistema Escolarizado.

 Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.





Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado, como la explotación de tierras y aguas o el arrendamiento de tierras, locales y construcciones.

DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Son los que de acuerdo a lo que establecen los artículos 2º. Y 3º. Del C.F.F. que aunado a los ingresos por impuestos, aportaciones de seguridad social,





² Código Fiscal de la Federación, edición 2008

contribuciones de mejora, derechos, aprovechamientos y productos, existen otros ingresos llamados accesorios, los cuales son:

-  **Recargos**
-  **Sanciones**
-  **Gastos de ejecución**
-  **Indemnizaciones por cheques devueltos**

1.3 PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS

Según Adam Smith, fue un economista y filósofo escocés, que en su obra “La Riqueza de las Naciones” del año 1776, y por la que muchos lo consideran el padre de la Economía Política ya que según la tesis central del autor, “la clave del bienestar social está en el crecimiento económico que se potencia a través de la división del trabajo, que a su vez, se profundiza a medida de la extensión de los mercados y la especialización”, gran parte de su estudio en Impuestos lo llevo a formular cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por su acierto continúan vigentes e inspirando a las legislaciones modernas, los cuales se son:

-  **Justicia**
-  **Certidumbre**
-  **Comodidad**
-  **Economía**

PRINCIPIO DE JUSTICIA.- “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en proporción, lo más cercano posible, a sus respectivas capacidades”; es decir en proporción a los ingresos de que gozan, a esto se debe la Equidad.

Este principio se desarrolla actualmente a través de dos reglas que son, la de **generalidad y uniformidad:**

Regla de Generalidad: Se refiere a que todos deben pagar impuestos, o en términos limitados por el concepto de capacidad tributaria estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagar impuestos.

De acuerdo con este principio, están obligados al pago de impuestos:

☐ **NACIONALES:** Con domicilio en el país y con domicilio en el extranjero, cualquiera que sea el origen de su fortuna o renta.

☐ **LOS EXTRANJEROS:** Domiciliados en el país cualquiera que sea el origen de su fortuna, los que tengan domicilio en el extranjero por actos que efectúen en la República Mexicana o por capitales originados en el país.

☐ **LAS PERSONAS FÍSICAS:** Individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos.

☐ **LAS PERSONAS MORALES:** Agrupación de personas que se unen con un fin determinado, tanto de derecho privado como de Derecho Público.

Según el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, de 1938 desarrollaba este principio que planteaba:

- I. Sobre residentes en el país o en el extranjero.
- II. Sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero, en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban producir en ella sus efectos jurídicos o económicos por capitales que posee la República.
- III. Sobre las Personas Morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II.
- IV. Sobre los establecimientos públicos, y en general, sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.
- V. Sobre cualquier agrupación que, aun sin tener personalidad jurídica, constituye una unidad económica diversa de la de sus miembros.

De acuerdo al artículo 30 del mismo Código pueden ser sujetos pasivos la Federación, Estados y los Municipios cuando su actividad sea de Derecho Público.

El CFF nos señala como sujetos a contribuir o sujeto activo a las personas físicas y morales residentes en el país o en el extranjero.

El mismo código, pero en su artículo 1º. Nos limita, **“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las**

Leyes fiscales respectivas, las disposiciones de éste Código se aplicaran en su defecto”³

Según la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1º. Nos dice: ***“Que las personas Físicas y Morales están obligadas al pago del impuesto sobre la Renta”⁴***, en los siguientes casos:

- I. 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.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto a los ingresos procedentes de fuente de riqueza situados en el territorio nacional cuando no tengan establecimiento en el país.

Para lo supuesto en esta Ley se entenderá por México, país y territorio nacional lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial. La regla de Generalidad de los Impuestos debe analizar ciertos casos especiales, con el objeto de ver si se viola o no, este principio.

³ Código Fiscal de la Federación, edición 2008

⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta, edición 2008

PRIMERO: La exención de impuestos para lo que se llama mínimo de necesidad o en mínimo de existencia, es decir, para aquella renta o capital que se considera como indispensable para que un hombre pueda subsistir.

SEGUNDO: Las exenciones que conceden a ciertas categorías de personas que no se encuentran dentro de los mínimos de existencia, como las cooperativas, las industrias nuevas, las exenciones que se conceden en ciertos países para las rentas de los capitales extranjeros invertidos en ellos, etc. se fundan en el propósito de facilitar el desarrollo de ciertas formas de organización corporativa o de nuevas actividades industriales, o la inversión de nuevos capitales, pero si son contrarios al principio de generalidad, por esa razón, creo que se debe abandonar este sistema y emplear, como ayuda, la forma de subsidio que tiene además, la ventaja de permitir un mayor control sobre él, de manera que es posible ampliarlo, restringirlo o suprimirlo según necesario.

TERCERO: Las exenciones que se otorgan a los concesionarios de ciertos servicios como una compensación por su prestación sostiene que sí existe la compensación, que corresponda exactamente al importe de las prestaciones fiscales, no se rompe el principio de generalidad porque no hay en realidad exenciones de impuestos.

En conclusión, la mayor parte de los casos con este sistema, si se violará el principio de generalidad, y aun en aquellos en los que no se comete esta violación, es criticable ya que nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento del pago de impuestos.

Regla de Uniformidad del Impuesto.- En la definición estricta de la palabra, es la semejanza o igualdad en las características de las partes que conforman un conjunto, la uniformidad del impuesto quiere decir que todos sean iguales frente al impuesto; pero, en la definición del concepto de igualdad, surge el problema que ha tenido las más variadas contestaciones; para los teóricos que sostenían que el impuesto es el precio para que el estado proteja la vida y la propiedad, el concepto de uniformidad es claro, “son las partes que conforman un todo de manera uniforme por lo cual tienen relación directa la igualdad y la uniformidad, tanto como decir trato igual a los iguales”.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.- Nos habla que cada individuo está obligado a pagar impuestos el cual debe ser fijo y no arbitrario.

La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas, cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador mismo. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolventes ni corrompidos.

La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar, en lo que respecta a los impuestos, es una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que a un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad. Para cumplir con el propósito de este principio la Ley impositiva

determina con precisión los siguientes datos: **el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga y las penas en caso de infracción**; si el contribuyente está enterado de todo esto tributara de una forma más correcta.

Este principio de certidumbre nos dice que:

I. Las leyes sobre impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, no deben contener formulas ambiguas o imprecisas.

II. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las Leyes, Reglamentos, Circulares, entre otros.

III. Deben precisarse si se trata de un impuesto Federal, Local o Municipal.

IV. Se deben preferir el sistema de cuotas al de derrama porque es menos incierto.

V. La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del Impuesto.

La realización de este principio de certidumbre debe procurarse en cada una de las Leyes fiscales, ya que hará que las mismas sean más entendibles y por ende practicas a los contribuyentes.

PRINCIPIO DE COMODIDAD.- Este principio se formula de la siguiente forma:

“Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente”. Y según Luigi Einaudi

considerado uno de los mejores economistas financieros, dice “no ha de recaudarse de una sola vez, si no fraccionado; y no debe cobrarse antes de la recolección, si no después”.

PRINCIPIO DE ECONOMIA.- Este principio nos hace referencia a que *“Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible.”*

El que esta diferencia sea grande, puede deberse a un de las cuatro causas siguientes:

- I. La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto mismo.
- II. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.
- III. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir impuestos.
- IV. Someter a la gente a las frecuencias visitas y examen odioso de los recaudadores de impuestos, pueden exponerla a muchas molestias y opresiones innecesarias.

1.4 OTROS PRINCIPIOS

Otros principios que son importantes señalar son los que a continuación se enuncian:

☞ Pietro Verri: menciona que los impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente al incremento de la riqueza y no hacer jamás que el tributo siga inmediatamente al incremento de riqueza.

☞ Otras reglas de Diversos Autores: mencionan que la producción no debe ser dificultada por los impuestos, que los impuestos deben reducirse o abolirse cuando amenazan a disminuir el consumo y evitar también en la medida de lo posible, el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes.

1.5 PRINCIPIOS JURIDICOS DE LOS IMPUESTOS

Los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país, y pueden clasificarse de dos formas:

☞ Constitucionales, que son los que están establecidos en la constitución.

☞ Ordinarios, son los establecidos en leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado.

Los anteriormente señalados constituyen el Derecho Tributario, que a su vez es una rama del Derecho Fiscal.

1.6 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Los principios constitucionales de los Impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo esta fundamental para el país, a ella debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como obligaciones de los mexicanos en su fracción **IV** *“contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*⁵

Los principios Constitucionales pueden dividirse en tres grupos principales:

- ☞ Principios Derivados de los preceptos Constitucionales.- Son los que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.
- ☞ Principios Derivados de la Organización Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ☞ Principios de la Política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

Los principios Constitucionales en materia fiscal de los que se va a hablar son:

- ☞ **Principio de Generalidad:** Este principio puede enunciarse diciendo que, solo están obligados al pago de tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

normativas, previstas en las leyes tributarias, teniendo por consecuencia el hecho generador del tributo que se trate; es decir, existe generalidad cuando cualquier persona se coloque en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca aplicándose a todos por igual y sin distinciones, por lo cual la generalidad no significa que todos deban pagar impuestos, si no solo los que tienen capacidad contributiva.

Principio de Obligatoriedad: Este principio está ligado al anterior, ya que la persona que se coloque en las diversas hipótesis normativas que se establezcan (Principio de Generalidad) automáticamente adquieren la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca. Este principio debe entenderse no como un simple deber a cargo si no como una obligación pública para contar con una serie de servicios y obras de beneficio colectivo; sin olvidar el particular, que el incumplimiento de las mismas puede generar severas consecuencias ya que otorga al estado los instrumentos jurídicos adecuados para salvaguardar su vigencia y cumplimiento.

Principio de Vinculación con el Gasto Público: Este principio aclara fundamentalmente cual es la finalidad de los ingresos tributarios, y como el anteriormente citado artículo 31 de la Constitución Política lo indica estos deben ser destinados a los gastos públicos que el estado presta, es decir, este principio establece una importante obligación a cargo del Estado la cual cumpliría si se destinaran íntegra y escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios en el Presupuesto Nacional que sea totalmente divulgado a la población, sin embargo la historia demuestra que ha habido malos gobernantes que han desviado los fondos públicos por lo que la ciudadanía los ha calificado como deshonestos y

corruptos lo que ha generado su repudio y la incredulidad de la población a los buenos manejos de los recursos.

Principio de Proporcionalidad y Equidad: Se considera que la principal característica que las leyes tributarias debe poseer es la de establecer contribuciones que sean proporcionales y equitativas, entendiéndose por ello que cada sujeto pasivo debe contribuir al gastos publico en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, pero nunca aportando una parte que represente prácticamente la totalidad de sus ingresos ya que en este caso estaría el Estado confiscando bienes a los ciudadanos, los gravámenes deben estar de acuerdo a la capacidad económica; así mismo el trato igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias significa la equidad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos ante un mismo tributo, lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico, debiendo únicamente variar las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad económica, es decir, las normas jurídico tributarias no deben establecer distinciones.

Principio de Legalidad: Este principio fundamenta que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, se entiende que no puede existir ningún tributo valido sin una ley que le de origen, ya que solo esta permite al particular conocer hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y que derechos puede hacer valer ante un posible abuso del fisco. Por lo tanto la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar acciones sin que se encuentren previa y expresamente facultadas para ello

en una ley aplicable al caso y por su parte los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que expresamente contenga la ley y hacer valer los derechos que la misma les confiere.

1.7 LOS PRINCIPIOS JURIDICOS ORDINARIOS

Otros principios importantes son los ordinarios que no están establecidos en la Ley Fundamental, sino en las Leyes Ordinarias, porque aun cuando no tienen la firmeza de los establecidos por la Constitución, si rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como:

- 📄 Sujeto
- 📄 Objeto
- 📄 Base
- 📄 Tasa o Tarifa

Todas estas integran las normas Constitucionales del Derecho Tributario y de los cuales se hablara mas adelante. En nuestro Derecho Positivo, podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias:

- 📄 Ley de Ingresos de la Federación.
- 📄 Código Fiscal de la Federación.
- 📄 Reglamentos.

1.8 FINALIDAD DE LOS IMPUESTOS

Actualmente los impuestos tienen por finalidad proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus tributaciones.

De acuerdo con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el fin de los impuestos no puede ser otro que cubrir los gastos públicos, pero realmente no es el único fin de los impuestos.

No puede negarse que los Impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas o para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas.

Una frase del juez Marshall dice: ***“El poder para imponer, implica el poder para destruir”***, la cual es muy cierta en el sentido de que quien puede establecer impuestos, puede absorber capitales, o impedir el desarrollo de determinada actividad; simplemente con establecer sobre ella fuertes gravámenes, pero su poder no es solo destructivo, porque pueden también ser aprovechados como un impulso de aquellas actividades que se considere necesario favorecer.

Cuando el impuesto tiene como único fin el de obtener los recursos para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin Fiscal; pero cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos, se dice que tiene un fin extra fiscal. Los fines extra fiscales pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales, etc.

En el caso de fines extra fiscales, el impuesto, al proporcionar ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines económicos, políticos o sociales, pero además el impuesto por si mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle estos fines. Otros impuestos que además de fin fiscal persiguen un notorio fin extra fiscal de redistribución de la riqueza y de impedir su excesiva acumulación en pocos años, son los impuestos sobre herencias, legados y sobre donaciones.

En el caso de las aduanas se puede observar claramente su fin extra fiscal, ya que los impuesto aduanales se pueden dividir en dos categorías: los que son puramente fiscales y los protectores, es decir, que además de los fines fiscales persiguen los extra fiscales. Se dice que la mayor riqueza de la nación es el trabajo, de modo que todo gobierno debe preocuparse.

1.9 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

La existencia de un impuesto origina que se lleve a cabo una relación tributaria, en la cual son varios los elementos que intervienen, y por la importancia que ellos tienen se explican a continuación:

1.9.1 SUJETO

En lo referente al sujeto del impuesto y según el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1 señala que *“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”* en la relación tributaria, intervienen dos tipos de sujetos:

☰ **Sujeto Activo.-** Esta calidad de sujeto según lo menciona la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV recae sobre las entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los municipios. Los cuales están facultados para establecer o simplemente para recaudar los tributos o impuestos.

Con base en lo anterior podemos decir que el sujeto Activo es aquel que está facultado para llevar a cabo la recaudación de los impuestos.

En relación al sujeto pasivo, se desprenden dos tipos: las personas físicas y las personas morales sean nacionales o extranjeras y en el caso de personas físicas cualesquiera que sea su edad. Podemos comentar que el sujeto Pasivo es toda persona física o moral, con personalidad jurídica propia que está obligada al pago de una prestación determinada con el sujeto activo de la relación tributaria, sin embargo la capacidad tributaria, según la idea generalizada, en una circunstancia derivada de la realización del hecho generador del crédito fiscal en que se ubica el sujeto pasivo, sin que este sea necesariamente una persona pues este se puede tratar de un patrimonio de afectación, sin embargo el mencionado artículo es manifestación del criterio que se sigue para determinar los sujetos pasivos del impuesto en nuestro derecho ya que domicilio y ubicación de la fuente del impuesto a que el mismo alude dan dicho criterio; así toda persona o entidad domiciliada en territorio nacional ha de contribuir como lo deben hacer los residentes del extranjero cuya fuente de ingresos se localice en México. El autor Dino Jarach, tratadista de derecho señala como sujetos pasivos o causantes:

- ☞ **Sujeto Pasivo Contribuyente obligado directo:** Es el caso del deudor directo del tributo a su causahabiente “Mortis causa o Inter Vivos”, es decir, herederos, legatorios o donatorios a título universal y se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

- ☞ **Sujeto pasivo obligado solidario:** Es a quien la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal que no fueron cumplidas, la cual trae consecuencias perjudiciales al fisco, es decir hacer las cosas por cuenta de otra persona y no cumplir con la obligación que la primera adquiere.

- ☞ **Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución:** Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de la ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

- ☞ **Sujeto pasivo obligado por garantía:** Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto al cual el bien es la garantía.

Los criterios para definir al sujeto pasivo del impuesto son: Nacionalidad (criterio no aplicado en nuestra legislación tributaria), Residencia o territorialidad (principal criterio que sigue nuestra legislación tributaria) y Fuente de riqueza que se divide en receptora, pagadora, fuente física (si no existe residencia se atiende a la fuente de riqueza).

1.9.2 OBJETO

Se entendió por tal, al hecho generador del Crédito fiscal, para que la obligación nazca es necesario que el causante o particular realice el hecho que encaja en el objeto del impuesto o cuando lo realiza surge la obligación fiscal, es decir, es la situación que la ley establece como el hecho generador de la contribución y puede ser: Directo, Recaudatorio, Impositivo, Indirecto y estímulo fiscal.

Tomando en cuenta lo anterior puede entenderse que el objeto del impuesto surge cuando se realiza un acto o hecho que genere el nacimiento de la obligación fiscal, es decir que nace cuando el contribuyente realiza el acto o hecho, debe quedar claro que una etapa es el nacimiento de la obligación y otra la determinación en cantidad líquida, entre las cuales se da un lapso de tiempo para que tanto el fisco como el contribuyente puedan realizar la determinación de la cantidad líquida.

1.9.3 BASE

Como base del impuesto podemos decir que es la cantidad gravada objeto del impuesto sobre la cual se aplica la tasa o tarifa según se trate, es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el ingreso del contribuyente es la base para calcular su impuesto.

1.9.4 TASA O TARIFA

Como tasa puede entenderse el porcentaje que la Ley establece para aplicarse a la base gravable para la determinación del impuesto, cantidad aplicable sobre la unidad tributaria la cual puede ser Fija, por ejemplo la tasa del ISR 28%, IVA 15% o

Movible, porcentaje establecido entre un mayor y un menor y tarifa es la lista de cuotas correspondientes a un determinado objeto tributario o varios si pertenecen a la misma categoría, esta puede ser estática (tasa), progresiva (cuando el ingreso personal se incrementa más que el impuesto) o regresiva (cuando el ingreso se incrementa menos que el impuesto).

Por lo anterior puede comprenderse que es el monto del impuesto expresado, por lo regular en porcentaje, es el hecho o acción de cuantificar la cantidad de impuesto que debe de pagarse ante las autoridades correspondientes.

1.10 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Como ya hemos venido mencionando los impuestos constituyen una prestación obtenida de los contribuyentes, que el Estado destina a la atención de los gastos públicos, y aunque hay diferentes criterios para la clasificación de los impuestos mencionare la tradicional que son impuestos Directos, Indirectos, Reales y Personales, Generales y Especiales y Específicos, Ad- Valorem, Instantáneos y periódicos, con fines fiscales y extra fiscales, de derrama, proporcionales, progresivos y regresivos. Por su parte la concepción moderna del impuesto se clasifica en Impuestos sobre bienes y servicios e Impuestos sobre los ingresos y la riqueza.

1.10.1 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Respecto de la clasificación de los impuestos en directos e indirectos existen varios criterios, que se explican a continuación:

Son impuestos Directos, en los que el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente, eliminando a todo intermediario entre el pagador y el Fisco, son también aquellos en donde el sujeto no puede trasladar a otras personas su deuda, es decir, esta incide sobre su patrimonio.

De acuerdo con el criterio anterior, puedo decir que un ejemplo de impuesto directo sería el Impuesto sobre la Renta retenciones por salarios (llamados antes ISPT), por que el trabajador a quien se le retiene dicho impuesto no puede trasladarlo a otra persona.

Las ventajas esenciales de los impuestos directos son: que permiten gravar a parte de la población que de otra manera quedaría exento del impuesto, como es el caso del ejemplo anterior; además de ser la única forma de cubrir los fuertes presupuestos.

Son impuestos Indirectos, por el contrario, los que no gravan al verdadero contribuyente, sino que el impuesto se puede trasladar a otras personas de tal manera que no sufre el impacto económico del impuesto definitivamente, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA). De acuerdo al criterio antes mencionado podemos decir que los impuestos Indirectos, son percibidos en ocasiones de un hecho o un acto y puede trasladarse a otro sujeto.

1.10.2 IMPUESTOS REALES Y PERSONALES

Los impuestos Reales son los que en esencia consideran la situación personal del contribuyente, su capacidad contributiva y sus bienes.

Fundamentalmente gravan o recaen sobre las personas y sus bienes.

Un ejemplo de estos impuestos, es el que instituye la Ley del Impuesto Municipal sobre Adquisición de Inmuebles, por que grava la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y construcciones adheridas a él.

Por lo que respecta a los impuestos Personales, se puede decir que son aquellos en el que el gravamen recae sobre la cosa objeto del impuesto, esto sin tomar en cuenta las condiciones personales del contribuyente, es decir, que fundamentalmente se habla de impuesto personal cuando se ven las cualidades de las personas, siendo esta persona el contribuyente pagador del impuesto.

1.10.3 IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES

Estos impuestos gravan diversas actividades u operaciones pero tienen un fin común, por ser de la misma naturaleza. Recae sobre una situación económica globalmente considerada.

Por su parte los impuestos especiales son aquellos que gravan una actividad determinada en forma aislada.

1.10.4 IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD- VALOREM

Los impuestos específicos se establecen en una función de una unidad de medida del bien grabado.

Por lo que respecta al impuesto ad-valorem es aquel que se establece en función del valor del bien, es decir, el impuesto base de este es el valor del bien.

1.10.5 IMPUESTOS INSTANTÁNEOS Y PERIÓDICOS

La clasificación de estos impuestos en materia fiscal es tomado en cuenta la forma del cumplimiento con la obligación principal como la es la de pagar el crédito.

Atendiendo a lo anterior se considera que es impuesto Instantáneo cuando se lleva a cabo el cumplimiento del mismo con la realización de un solo pago hecho por única vez en un año fiscal, por ejemplo el impuesto predial.

El impuesto se considera Periódico cuando requiere de pagos ayudados, sucesivos o continuos, realizados por intervalos regulares en un año fiscal, por ejemplo los pagos provisionales de ISR.

1.10.6 IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRA FISCALES

Como impuestos con FINES FISCALES podemos citar aquellos los cuales están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos que se encuentran contenidos en el presupuesto de egresos, así mismo cumple con la finalidad constitucional que deben contener los impuestos.

Los impuestos con fines fiscales principalmente son los que proporcionan ingresos al Estado para subsidiar el gasto público, las cuales pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces en políticas financieras, económicas y sociales.

Los impuestos con FINES EXTRAFISCALES son los decretados sin que se tenga la intención de obtener ingresos para el Estado sino con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica que sea diferente a la obtención de ingresos para los gastos públicos. Además de que el Estado se interesa en impulsar ciertas actividades según se consideren útiles para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales de los tributos.

1.10.7 IMPUESTOS DE DERRAMA, PROPORCIONALES, PROGRESIVOS Y REGRESIVOS

La clasificación con respecto a estos impuestos toma su denominación de la cuota que adopta:

El impuesto de DERRAMA significa en términos generales el repartir o repartimiento de un impuesto o gasto, es el que como su nombre lo dice se derrama o distribuye entre la totalidad de los deudores.

El impuesto PROPORCIONAL, es cuando independientemente del ingreso, se paga la misma tasa del impuesto, es decir que exige conforme al coeficiente aplicado a la base lo cual lo hace aumentar o disminuir en relación con la misma.

El impuesto PROGRESIVO, surge cuando aumenta la tasa del impuesto a mayor ingresos o riqueza del contribuyente. Es decir el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base. A su vez la cuota progresiva se divide en directa e indirecta: la directa es la que implica un crecimiento en la base gravable, mientras que la indirecta se limita ya sea al valor del objeto o a la base cuyo aumento produce la progresividad. El impuesto REGRESIVO, es principalmente el inverso de la progresividad es decir cuando mayor es la base gravable menor será el porcentaje, lo que es lo mismo decir que las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

1.10.8 IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS

Este tipo de impuesto va encaminado a los bienes y mercancías que se expenden al público así como a los servicios que se prestan, para el cual el ejemplo más representativo es el Impuesto al Valor Agregado (IVA)

1.10.9 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA

Son aquellos gravámenes que inciden directamente sobre los rendimientos o el patrimonio de los contribuyentes o empresas, se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta (ISR) es un gravamen a la riqueza o utilidades de las personas.

CAPITULO II

CAPITULO II ANTECEDENTES JURÍDICOS Y TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS

A lo largo de la vida de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y más aún con la nueva Ley, se han tenido diferentes cambios tanto de forma como de fondo, principalmente en el renglón de dividendos o ganancias distribuibles en favor de los socios o accionistas, en consecuencia, “complicando más lo que para muchos ya es complejo”. Por tal motivo realice un análisis del Régimen de Dividendos, con el objetivo de proporcionar a los diferentes lectores un esquema sencillo, fácil y simple la mecánica del mismo.

Por lo que concierne a mi enfoque sobre el tema, llamado por todos “el nuevo Régimen de Dividendos”, considero pertinente no comentar en forma aislada este artículo 11, sino por el contrario mi punto de vista y los comentarios respectivos sobre este tema se basan en el análisis integral de todas las disposiciones vigentes al respecto. Para poder lograr este objetivo me permito agrupar todas las disposiciones relacionadas con los dividendos.

Sin embargo, comencare por mencionar que los dividendos son las cantidades que resultan de distribuir las utilidades entre los socios o accionistas el cual es un derecho individual a percibir un beneficio económico en forma más o menos regular de las utilidades que obtenga la sociedad, por lo que se entiende, a su vez, que las utilidades son aquellas cantidades que las sociedades obtienen como consecuencia del ejercicio en su actividad social, y que constituye un superávit a las aportaciones realizadas por los socios accionistas al Capital Social.

2.1 INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

El impuesto sobre la renta grava la riqueza o las utilidades de las personas, estas pueden ser personas físicas o personas morales.

Dentro de la evolución de dicho impuesto tenemos que con la Ley del Centenario del 20 de Julio de 1921 se estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares, solo tuvo un mes de vigencia por lo que no se le considero de carácter permanente; debido a esto el 21 de Febrero de 1924 se promulga la Ley para la recaudación de los impuestos sobre los ingresos, la cual aplicaba a Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades tanto de la Sociedad como de las Empresas; desde la promulgación de esta ley podemos darnos cuenta que la recaudación con el paso del tiempo se fue haciendo más severa y tratando de acaparar a todas las actividades principalmente para no dejar sectores de la sociedad exentos de contribuir.

Posteriormente el 18 de Marzo de 1925 surge la que por primera vez se llama "Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual rigió durante 16 años y sufrió varias modificaciones, en el año 1965 la Ley del Impuesto sobre la Renta se vuelve global desplazando al sistema cedular y el sistema global es el que hasta la fecha se mantiene; sin embargo a finales de 1968 México atravesaba una crisis económica muy fuerte, en la cual estaba comprometido con la deuda externa y para lo cual prácticamente tuvo que comprometerse ante el Fondo Monetario Internacional para elaborar una reforma fiscal que le arrojara mayor recaudación de Impuestos, por lo que en 1979 se comienza a incorporar parcialmente el efecto de la inflación

adecuando con esto el sistema fiscal al entorno económico del país. Por lo que en 1987 se amplió la base gravable para las sociedades mercantiles así como tener limitadas las deducciones,

Base Tradicional		Base Nueva	
42%		35%	}
80%	1987	20%	
60%	1988	40%	
40%	1989	60%	
20%	1990	80%	
0%	1991	100%	

Nunca
entraron
en vigor

De 1989 a 1997 se vuelve a tributar sobre una sola base, ampliada además se establece una tasa de impuesto del 37% misma que se fue reduciendo hasta 34% en 1998 para lograr que nuestras tasas impositivas fueran competitivas mundialmente, y para 2002 la nueva Ley del ISR que entro en vigor el 1 de enero de ese mismo año abrogo a la anterior ley que estuvo vigente durante el periodo de 1981 a 2001.

Para ejemplificar la evolución en las tasas del Impuesto sobre la Renta, presento la siguiente tabla:

AÑO	TASA	AÑO	TASA
1989	37%	2000	35% ,30%
1990	36%	2001	35% ,30%
1991	35%	2002	35%
1993 ene/sept.	35%	2003	34%
1993 oct./dic.	34.75%	2004	33%
1993 anual	34.75%	2005	30%
1994-1998	34%	2006	29%
1999	35%	2007-2009	28%

La ley del ISR del 2002 se creó con 221 artículos y 90 disposiciones transitorias, agrupadas en siete títulos y con la reforma del 2003 la misma quedo integrada con 222 artículos y 22 disposiciones transitorias adicionales a las de 2002; el título II de las Personas Morales se integra con 9 capítulos, así como dos secciones en el capítulo de las deducciones, debemos tomar en cuenta que para una adecuada aplicación de la Ley su reglamento se publico el 17 de octubre de 2003, así mismo es necesario conocer las disposiciones transitorias que deben considerarse para diversos casos. De esta forma, haciendo más severa la Ley es como se torno más importante la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, dejando de lado que este se volviera un impuesto indirecto que no surtiera efectos en aumentar la recaudación y la carga impositiva tanto a particulares como a las empresas.

2.2 ANTECEDENTES FISCALES DE LOS DIVIDENDOS

Como breve historia de este tema en particular, podemos decir, que hasta el 31 de diciembre de 1982, la Ley del Impuesto Sobre la Renta contenía dos sistemas para el pago del impuesto por los ingresos percibidos a título de dividendos.

El primer sistema consistía en pagar el impuesto respectivo a una tasa del 21% sobre el total de la utilidad o dividendo percibido, mismo que tenía el carácter de pago definitivo.

El segundo sistema, consistía en acumular el dividendo percibido, siempre y cuando el accionista fuera tenedor de acciones nominativas, permitiéndosele acreditar el impuesto pagado por la sociedad mercantil.

Posteriormente en 1983 se reformó el Régimen de Dividendos, el cual se denominó por los diferentes fiscalistas como régimen de "DEDUCCIÓN-ACUMULACIÓN", perdurando tal método hasta 1988; su mecánica fue la siguiente:

Por un lado la persona que los distribuía consideraba dicho dividendo como una deducción autorizada para efectos fiscales, y por el contrario la persona que recibe el dividendo lo debía considerar como ingreso acumulable para tales efectos.

El nuevo régimen parte de la hipótesis de que toda utilidad o dividendo que ya pagó impuesto, al momento de distribuirlo jamás debe de volver a pagar impuestos.

Hasta el ejercicio de 1991 este concepto se encontraba regulado en el título de las Personas Físicas y a partir de 1992 se incorporan las disposiciones relativas a dividendos al título de las Personas Morales.

Una de las reformas más trascendentales vigentes a partir de 1999, fue la publicación de nuevas reglas para calcular el impuesto sobre la renta aplicable tanto a las personas morales como a las personas físicas que realizan actividades empresariales. A partir de ese año, las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales debieron calcular el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 35% en lugar de la del 34% vigente hasta 1998. Sin embargo, se podrá diferir el 5% que se pagaría cuando se reportan las utilidades. En forma transitoria, para 1999 se pagó el 32% difiriéndose el 3%.

Para calcular el impuesto diferido, se adiciono un nuevo concepto denominado “utilidad fiscal reinvertida del ejercicio” (UFIRE) y se crea la cuenta “utilidad fiscal neta reinvertida” (UFINRE).

Este procedimiento y tasas estuvieron vigentes hasta el año de 2002, en el que se derogo la parte del artículo 10 de la ley de Impuesto Sobre la Renta; que establecía el diferimiento del 5% y por lo tanto se tenía que pagar el impuesto en una tasa del 32%. No obstante no entro en aplicación en el ejercicio en que se modifico en la ley o sea en 2002, ya que en un artículo transitorio de ese mismo año se establecía que en el ejercicio de 2002 se aplicaría la tasa de 35%, así mismo entra en vigor en 2003; la fracción LXXXII publicada en 2003 en el cual las personas morales calcularan el ISR correspondiente a los dividendos distribuidos aplicando la tasa del 30% a la siguiente base: **Dividendos Distribuidos (x) Factor 1.4286 (=) Dividendo Piramidado (x) Tasa del 30% (=) ISR Causado correspondiente a los Dividendos o Utilidades Distribuidas.**

Obviamente la modificación de tasa en las leyes repercutió en el pago del impuesto sobre la renta de los dividendos. No obstante las personas morales pagaran de acuerdo al ley de Impuesto Sobre la Renta una tasa de impuesto de 28%, pero en artículos transitorios la tasa aplicable en el ejercicio de 2005 será de 30%, para 2006 de 29% y hasta 2007 se aplica la tasa establecida en ley de 28%.

2.3 CONCEPTO JURIDICO DE INGRESOS

A partir de **1981**, año en que entro en vigor la ley de Impuesto Sobre la renta, se encuentran gravados todos los ingresos que obtengan las personas jurídicas, las que en el orden jurídico mexicano se clasifican y distinguen en personas físicas y personas morales. Esto significa que son objeto de la ley de Impuesto Sobre la Renta tanto los ingresos de naturaleza civil como los provenientes de actividades comerciales, industriales, agrícolas, silvícolas o de pesca, así como los denominados ingresos de derecho público, como es el caso de los estímulos fiscales. Ya desde 1964 la ley de ese año establecía que las personas físicas pagaran el impuesto sobre la renta sobre los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que se obtuviera. Más adelante veremos cómo específicamente el ingreso por obtención de dividendos distribuidos y sus asimilables tienen un tratamiento en la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Por ahora si es necesario precisar que la ley vigente en este ejercicio sigue estableciendo que:

Artículo 1 LISR.- ***“Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos¹:***

¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, edición 2008

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

Como podemos ver en principio la ley de ISR en su artículo 1° incluye a todos los ingresos; ahora debemos de definir o encontrar la definición de ingresos

En la ley de Impuesto sobre la renta no existe una definición del término ingreso, pero no solo esta ley la omite sino que en general no existe un ordenamiento jurídico que si lo contenga.

Por lo tanto vamos a tomar la definición de Enrique Calvo Nicolau que dice un ingreso es **“toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona constituye un ingreso”**

2.4 CONCEPTO JURIDICO DE LOS VIDIDENDOS

En el análisis del reparto de dividendos es importante observar las siguientes reglas que siempre deben de ser consideradas hablando de Reducción de Capital y que son las siguientes:

REGLAS PARA EL REPARTO DE GANANCIAS O PÉRDIDAS (Fundamento legal

Art.16 LGSM)

En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las 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.

TÉRMINO PARA EL REPARTO DE UTILIDADES

(Fundamento legal Art.18 y 19 LGSM)

Estos dos artículos son importantes en la reducción de capital ya que nos menciona las formalidades esenciales que se deben de cumplir en la distribución de dividendos mediante la reducción de capital.

La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen.

Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social.

Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones. **“Si hubiere pérdida del capital social, éste deberá ser reintegrado o reducido antes de hacerse repartición o asignación de utilidades”**. Los

artículos 18 y 19 de La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), por su parte se refieren a las formalidades que se deben cumplir para el reparto de los dividendos, en principio estipulan que no podrá hacerse el reparto en tanto las utilidades no estén contenidas en los estados financieros a que está obligada a conocer la asamblea de accionistas y que previamente hayan sido aprobados dichos estados financieros. Además dichos ordenamientos señalan también que la asamblea tiene la facultad de avalar el proceso para la obtención de utilidades y los accionistas deben manifestar su acuerdo en la propia asamblea. Una vez avalados los procedimientos de cómo se obtuvieron las utilidades, entonces la asamblea determinará si son repartidas y la forma de llevarlo a cabo.

Cuando un estado financiero arroje pérdidas de los ejercicios anteriores o el capital se hubiese agotado por dichas pérdidas, éstas deberán ser restituidas o practicar la reducción de capital social, antes de estar en condiciones de pagar dichas utilidades a los accionistas. Es conveniente puntualizar que los dos procesos corporativos señalados por la ley, pueden darse de manera conjunta o no, es decir, la pérdida del capital social (artículo 18 LGSM) y / o la pérdida de ejercicios anteriores (artículo 19 LGSM). Las leyes mercantiles no especifican claramente, diferentes procesos para las diversas formas de pago de dividendos o utilidades, es decir, si se pagan en efectivo o en bienes; su tratamiento es exactamente igual. Así, cuando se pagan las acciones (bienes), la ley considera éste proceso como un pago de dividendos liso y llano, es decir la obligación queda perfeccionada y no difiere ningún efecto posterior. Es evidente que se deben cumplir con todas las formalidades que plantea la ley.

Además, analizando el contenido de las disposiciones mercantiles encontramos que la LGSM se refiere indistintamente a la “ganancia” y a la “utilidad”, de tal forma que las pone de manera equivalente, siendo lo mismo, esto se soporta para no confundir el tratamiento general como una “utilidad susceptible de reparto” al superávit por reevaluación o reexpresión de estados financieros y, en contra, como pérdida a la devaluación. Solamente se tiene que cumplir con una formalidad adicional, que plantea el artículo 116 de la LGSM, relativa a los documentos soporte a las reservas de reevaluación, para efectos de capitalización y no poder considerarse como acciones pagadas. Para efectos legales, el concepto de dividendo o utilidad distribuida, siempre debe entenderse como pago de utilidades y no al reembolso, salvo en el caso de liquidación y amortización que pueden darse conjuntamente.

Las alternativas que tiene la asamblea de accionistas son las siguientes:

- ☐ **primero**, pagar por parte de los accionistas la pérdida de 200N y
- ☐ **segundo**, reducir el capital a los 200N, o menos, pagando la reducción con las pérdidas.

Quedando claro que si optamos por la opción primera, no se cumple con lo estipulado por el artículo 19 de la LGSM y por tanto no se darían los términos para el reparto de las Utilidades como tal. Las alternativas posibles que se tienen antes del pago de dividendos serían las siguientes:

- a) Pagar por parte de los accionistas las pérdidas.
- b) Aplicar específicamente la pérdida contra las utilidades.

- c) En este caso específico no existe pérdida de capital social, por lo que no será necesario llevar a cabo una reducción del mismo.

El procedimiento lógico para llevar a cabo el pago de dividendos, soportado legalmente sería el siguiente:

- a) Determinación de los estados financieros que arrojen las utilidades (artículo 172 LGSM)
- b) Convocar a la asamblea general de accionistas (artículo 183 LGSM)
- c) Aprobación de la asamblea general de accionistas de los estados financieros (artículo 19 LGSM)
- d) Aprobación por parte de la asamblea general de accionistas, el reparto de dividendos (artículo 16 LGSM), en cuanto a:
 - 1. Monto de dividendos.
 - 2. Concepto de origen.
 - 3. Forma de pago.
- e) En caso de que se repartan dividendos en acciones, se deben seguir las formalidades para aumentos de capital.
- f) Revisar si se está en alguno de los supuestos relativos a pérdidas incurridas (artículo 18 de LGSM).
- g) Revisar si los acuerdos de reparto no incluyen a alguno de los socios de parte, o de la totalidad de sus ganancias proporcionales (artículo 17 LGSM).

La ley estipula que en caso de dividendos pagados en acciones procede lo siguiente:

Si se plantea la alternativa de pagar dividendos en acciones, es decir, en bienes, cuando se realice este pago se referirá a la capitalización, ya sea de las utilidades retenidas o de las reservas de valuación, cuyos conceptos se analizan a continuación:

a) Utilidades retenidas. Recordando que deben de estar, o ser reconocidas previamente en los estados financieros para su aprobación por la asamblea general de accionistas.

b) Capitalización de reservas de valuación. Deberán llevar apoyo firme en avalúos practicados por peritos con experiencia. Deberán estar previamente reconocidas en los estados financieros con las formalidades correspondientes.

(artículos 116 y 172 LGSM)

La LGSM, en el capítulo V habla de la sociedad anónima, señala una serie de requisitos y formalidades que deben considerarse al momento de repartir dividendos, merecen mención los siguientes:

“Artículo 105. La participación concedida a los fundadores en las utilidades anuales no excederá del diez por ciento, no podrá abarcar un periodo de más de diez años a partir de la constitución de la sociedad. Esta participación no podrá cubrirse sino después de haber pagado a los accionistas un dividendo del cinco por ciento sobre el valor exhibido de sus acciones”

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

Artículo 127. “Los títulos de las acciones llevarán adheridos cupones, que se desprenderán del título y que se entregarán a la sociedad contra el pago de dividendos o intereses. Los certificados provisionales podrán tener también cupones.”

Artículo 135. “En el caso de reducción del capital social mediante reembolso a los accionistas, la designación de las acciones que hayan de nulificarse se hará por sorteo ante notario o corredor titulado.”

Artículo 137. “Las acciones de goce tendrá derecho a las utilidades líquidas, después de que se haya pagado a las acciones no reembolsables el dividendo señalado en el contrato social.”

Las formas de pago de los dividendos y las utilidades distribuidas son:

- a) Efectivo.
- b) Bienes distintos de acciones de la misma sociedad.
- c) En acciones de la misma sociedad.

El dividendo es, desde el punto de vista de la LGSM, el reparto que hace una sociedad a sus accionistas de las utilidades generadas durante un determinado periodo.

Ahora bien, ante la realidad de que las empresas y sus accionistas se dedicaron a la búsqueda de formas para obtener beneficios pecuniarios, es decir que se basan en dinero, sin tener que decretar dividendos (y sin el consiguiente pago de impuestos), fue lo que orilló a los legisladores a ampliar en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el

contenido del concepto impositivo de ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

2.5 ANALISIS DEL REGIMEN DE DIVIDENDOS

Actualmente el concepto total de dividendos comprende un elevado número de situaciones, figuras jurídicas y esquemas fiscales como las establecidas en los artículos 165 de la LISR, mismas que nos dan pauta para el estudio de todo lo que implica en una sociedad el reparto de dividendos, por lo anteriormente mencionado es que en lo sucesivo estudiaremos el régimen de los dividendos.

2.5.1 DESCRIPCION DEL CAPITAL CONTABLE

En principio, el capital contable es la diferencia aritmética que existe entre el activo y el pasivo, se define éste por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. como "el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolsos o distribución".

Ahora bien, el capital contable se compone de acuerdo a las Normas de Información Financiera (NIF C11) por los conceptos de Capital Contribuido y Capital Ganado o Déficit, como se muestra a continuación:

Capital social

Aportaciones para futuros aumentos de capital

Prima en venta de acciones

Donaciones

=Capital contribuido

Utilidades retenidas, incluyendo las aplicadas a reservas de capital

Pérdidas acumuladas

Exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable

= Capital Ganado

Visto lo anterior desde otro punto de vista y considerando que el capital contable se compone de dos conceptos exclusivamente, como es el capital social y las utilidades o pérdidas (resultados); ya que de estos dos elementos se derivan los demás conceptos que integran el capital contable. Afirmando lo anterior en base al principio de que el fisco federal considera que el capital contable se compone de los dos elementos que comentamos en este párrafo; y además en su hipótesis fiscal establece la regla siguiente "lo que no es capital, son utilidades y lo que no son utilidades, es capital". Cabe hacer la aclaración que las aportaciones para futuros aumentos de capital, contablemente son partidas que integran dicho capital y que fiscalmente se consideran como pasivos, por lo tanto fiscalmente es incorrecto presentar esta partida como parte del capital contable.

Al respecto, debemos considerar lo que comenta el IMCP en el párrafo N° 25 del Boletín C-II titulado "capital contable"; que a continuación se transcribe:

"En el caso de que existan anticipas de los socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, éstos se presentarán en un renglón por separado dentro el capital contribuido, siempre y cuando exista resolución en asamblea de socios o accionistas de que se aplicarán para aumentos al capital social en el futuro, pues de lo contrario estas cantidades deberán formar parte del pasivo a cargo de la entidad"

2.5.2 DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL Y DE LA UTILIDAD CONTABLE

En primer lugar estos conceptos son totalmente diferentes, ya que cada uno de estos tiene sus propias reglas, el primero se rige con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el segundo de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos ahora Normas de Información Financiera emitidos por el CINIF (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera).

El resultado fiscal se determina de la siguiente manera:

Total de Ingresos Acumulables del Ejercicio

- Total de Deducciones Autorizadas del Ejercicio

= Utilidad Fiscal

- Perdidas Actuales, Fiscales de Ejercicios Anteriores por Aplicar

= Resultado Fiscal

La utilidad contable se determina de la siguiente manera:

Total de Ingresos Costo de Ventas

-Gastos de Ventas

-Gastos de Operación

= Utilidad Contable

Como se mostró, la forma de determinación de ambos conceptos fue diferente, por lo que podría a lo mejor físicamente arrojar pérdida para efectos fiscales, y contablemente se puede tener utilidad.

De lo anterior puedo concluir como, que el resultado fiscal no es necesariamente igual que la utilidad contable, y que la pérdida contable no es necesariamente igual a la pérdida fiscal.

2.5.3 CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION ACTUALIZADA (CUCA)

El fisco federal para poder llevar a cabo el fin del nuevo Régimen de Dividendos necesita dos cuentas, la primera denominada Cuenta de Capital de Aportación Actualizado (CUCA) y la segunda denominada Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), la primera se encargará de registrar el monto y la fecha de cada una de las partidas por concepto de aportación inicial al capital de los socios, así como sus respectivos aumentos y disminuciones de capital, con el objeto que el fisco federal conozca con precisión todos y cada uno de los movimientos efectuados por la persona moral respecto de su capital de aportación, la segunda cuenta registra todas la utilidades netas, fiscalmente hablando, que obtuvo la sociedad en cada uno de sus

ejercicios y que en su momento pagaron el Impuesto Sobre la Renta respectivo, por lo tanto al momento que dispongan los socios o accionistas de dichas utilidades ya no deben de volver a pagar dicho impuesto.

Otra finalidad que tiene esta cuenta, es la facilidad de permitir al fisco federal la determinación de las utilidades gravables que existen en la empresa en un cierto momento. Esto es, así como nosotros determinamos el capital contable, simplemente con una diferencia aritmética, diciendo el capital contable es la diferencia que existe entre el activo y el pasivo, de la misma manera lo realiza el fisco, diciendo al capital contable se le resta la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado (CUCA) y la diferencia que exista entre ambos conceptos son utilidades, siempre y cuando el capital contable sea mayor, y de dicha utilidad se le resta la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y el resultado son las utilidades que no ha pagado el ISR, siempre y cuando dicha utilidad sea mayor al CUFIN.

2.5.4 CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN)

En principio, ésta cuenta registra todas la utilidades netas fiscalmente hablando que obtuvo la sociedad en cada uno de sus ejercicios fiscales, y que en su momento pagaron el Impuesto Sobre la Renta respectivo, por lo tanto al momento que dispongan los socios o accionistas de dichas utilidades ya no deben de volver a pagar impuesto. Esto lo afirmamos por lo que dispone en el tercer párrafo del artículo 11 y el último párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se establece que todos los dividendos o utilidades distribuidas en favor de sus socios o accionistas no pagarán impuestos si provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

(CUFIN), y además la persona moral que los perciba no tiene la obligación de acumularlos a los demás ingresos que pudiera obtener. Ahora, si el fisco federal hubiera dejado al arbitrio de cada empresa llevar en forma personal un registro de estas utilidades netas y no imponer la obligación de que proporcionarán información respecto de dicho registro, el fisco se vería imposibilitado de poder verificar que si las utilidades que retirará la empresa en favor de sus socios o accionistas, correspondan a las utilidades registradas en dicho documento. Por este sentido el fisco tuvo la necesidad de elaborar o diseñar una cuenta que la denominó Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), la cual le pudiera controlar el problema expuesto anteriormente, conforme al artículo 88 de la LISR.

Las utilidades que deberán de pagar impuestos, son aquellas que no prevengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).

2.5.5 DETERMINACION DE LA CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION ACTUALIZADO (CUCA)

Para determinar el saldo de la Cuenta de Capital de Aportación hasta el presente ejercicio, se debe de seguir los siguientes pasos:

- A) Determinar el saldo inicial al 1 o de enero de 1990.
- B) Con posterioridad a dicho saldo, efectuar las actualizaciones ejercicio por ejercicio hasta el 31 de diciembre del 2001.
- C) iniciar a partir del 2002, con la nueva mecánica del artículo 89 de la LISR.

En principio para determinar el saldo inicial al 1° de enero de 1990, se establece en el artículo décimo primero transitorio publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de Diciembre de 1989, con vigencia a partir del 1° de enero de 1990, en su fracción X, establece la mecánica a seguir para la determinación del saldo inicial, transcribiéndose a continuación: **LEY QUE ESTABLECE. REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES Y QUE ADICIONA LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES**

(Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989)

DISPOSICIONES TRANSITORIAS "ARTICULO DÉCIMO PRIMERO. Para los efectos de 105 artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se reforman y adicionan conforme a lo dispuesto por los preceptos anteriores, se estará a las siguientes disposiciones transitorias:

X.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción 11, del artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales que hubieran iniciado sus actividades antes del 1 o de enero de 1990, podrán integrar la cuenta de capital de aportación a que se refiere la fracción citada, sumando las aportaciones de capital efectuadas por los socios o accionistas y disminuyendo de estas las aportaciones a ellos reembolsadas antes del lo de enero de 1990. Las aportaciones y los reembolsos se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se pagarán hasta el mes de diciembre de 1989. La cantidad que se obtenga conforme a lo señalado en esta fracción, será el saldo inicial de la cuenta de capital de aportación que en los términos del citado artículo 120 deben llevar las personas

morales". El mecanismo a seguir de acuerdo a este artículo transitorio, consiste en ir sumando las aportaciones de capital efectuadas por los socios o accionistas en cada uno de los ejercicios comprendidos desde la aportación inicial hasta el año de 1989, y a dicha suma disminuirle las aportaciones a ellos reembolsadas, por el mismo periodo como se muestra en la siguiente fórmula:

(+) Aportaciones de capital actualizadas, efectuadas por los socios o accionistas antes del 1 de enero de 1990.

(-) Las aportaciones a ellos reembolsadas actualizadas antes del 1 de enero de 1990

(=) Saldo inicial de la CUCA al 31 de enero de 1989.

A partir del ejercicio 1995 y hasta 2001, se adiciona a la cuenta de capital de aportación los conceptos de: primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas y la restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, como se ilustra a continuación:

Aportaciones de capital

+ Primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los

+ Socios o accionistas.

+ Restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, que se hubieran considerado ingresos por Utilidades distribuidas en los términos de la fracción IV, del artículo 120 LISR

Reducciones de Capital

= Cuenta de capital de aportación CUCA

A partir del ejercicio 2002, su determinación quedará como sigue:

- + Aportaciones de capital

- + Primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas.

- Reducciones de Capital

= Cuenta de capital de aportación CUCA

2.5.6 DETERMINACION DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN)

Para determinar el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta hasta el presente ejercicio, se debe de seguir los siguientes pasos, conforme a la regla 3.6.2 de Resolución Miscelánea Fiscal:

- A) Determinar el saldo inicial al 1 o. de enero de 1989.

- B) Con posterioridad a dicho saldo, efectuar las actualizaciones subsecuentes, ejercicio por ejercicio hasta el 31 de diciembre del 2001.

- C) Iniciar a partir del 2002, con la nueva mecánica del artículo 88 de la LISR.

El texto que fundamenta lo anterior es el siguiente:

"3.6.2. Para los efectos del artículo 88 de la Ley del ISR, los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1° de enero de 2002, podrán determinar el saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta conforme a lo siguiente:

a) A la suma de las utilidades fiscales netas actualizadas de los ejercicios terminados durante el periodo comprendido del 1° de enero de 1975 al 31 de diciembre de 1988, se le sumarán los dividendos o utilidades actualizados percibidos en efectivo o en bienes en los ejercicios terminados durante el periodo comprendido de 1975 a 1982, y se le restarán los dividendos o utilidades actualizados distribuidos en efectivo o en bienes en los ejercicios terminados durante el periodo comprendido de 1975 a 1982, excepto los distribuidos en acciones o los que se reinvirtieran en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma sociedad que los distribuyó, dentro de los 30 días siguientes a su distribución. Las utilidades fiscales netas de los ejercicios de 1975 a 1986, se determinarán restando al Ingreso global gravable o al resultado fiscal, según el ejercicio de que se trate, los conceptos señalados en el tercer párrafo del artículo 124 de la Ley del ISR vigente en 1989.

b. La utilidad fiscal neta de los ejercicios terminados en los años 1987 y 1988, se determinará conforme a lo siguiente:

1. Tratándose de ejercicios que coincidan con el año calendario sumarán el resultado fiscal con impuesto a cargo de los Títulos 11 y VII en la proporción que corresponda conforme al artículo 80 de la Ley del ISR vigente en dicho ejercicio.

2. Tratándose de ejercicios que no coincidan con el año de calendario dividirán el importe del resultado fiscal obtenido en cada uno de los Títulos señalados entre el

número de meses que correspondan a los mismos multiplicando el resultado obtenido por el número de meses del ejercicio comprendidos en cada año de calendario. Los resultados así obtenidos se sumarán en los términos del numeral anterior.

3. Al resultado obtenido para cada ejercicio de los señalados en este inciso se le restarán los conceptos a que se refiere el tercer párrafo del artículo 124 de la Ley del ISR vigente en 1989. Las partidas no deducibles se considerarán en la misma proporción en que se sumaron los resultados fiscales con impuesto a cargo correspondiente al Título de que se trate.

c) para determinar la utilidad fiscal neta tratándose de ejercicios iniciados en 1988 y que terminaron en 1989, los contribuyentes aplicarán lo dispuesto en los numerales 2 y 3 del inciso anterior.

d) Para los ejercicios de 1989 a 2001, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del ISR vigente en el ejercicio de que se trate. Asimismo, por dicho periodo se sumarán los dividendos o utilidades percibidos y se restarán los dividendos distribuidos, conforme a lo dispuesto en la Ley del ISR vigente en los ejercicios señalados: Cuando la suma del ISR pagado en el ejercicio de que se trate, de las partidas no deducibles para los efectos del ISR y, en su caso, de la PTU, ambos del mismo ejercicio, sea mayor al resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se disminuirá de la suma de las utilidades fiscales netas que se tengan al 31 de diciembre de 2001 o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se

disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya. Para los efectos del párrafo anterior, el ISR será el pagado en los términos del artículo 34 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, y del artículo 10 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, según el ejercicio de que se trate y dentro de las partidas no deducibles, no se considerarán las señaladas en las fracciones V y VI del artículo 27 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 1980 Y las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, según el ejercicio de que se trate.

Las utilidades fiscales netas obtenidas, los dividendos o utilidades percibidos y los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se obtuvieron, del mes en que se percibieron o del mes en que se pagaron, según corresponda, hasta el 31 de diciembre de 2001. Tratándose de contribuyentes que hubieran pagado el ISR conforme a bases especiales de tributación considerarán como Ingreso global gravable o resultado fiscal, la utilidad que sirvió de base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas en el ejercicio de que se trate. El mecanismo a seguir de acuerdo a esta regla de Resolución Miscelánea, consiste en ir sumando las Utilidades Fiscales Netas Actualizadas (UFIN) de cada uno de los ejercicios comprendidos de 1975 a 1988, Y a dicha suma adicionarle o disminuirle los dividendos o utilidades actualizados percibidos o distribuidos en efectivo o bienes, en los ejercicios comprendidos entre el periodo de 1975 a 1982, como se muestra en la siguiente fórmula:

Utilidades Fiscales Netas actualizadas (UFIN) de 1975 a 1988

Menos Dividendo o utilidades percibidos actualizadas en efectivo o bienes de 1975 a 1982

Mas Dividendo o utilidades distribuidos actualizadas en efectivo o bienes de 1975

= saldo de CUFIN al 31 de Diciembre de 1998.

A continuación se analizarán y determinarán cada uno de los elementos que integran la fórmula anteriormente expuesta, para lograr conformar el saldo inicial de la CUFIN al 1 °. de enero de 1989:

1.- Determinación de las Utilidades Fiscales Netas Actualizadas (UFIN) de cada uno de los ejercicios comprendidos de 1975 a 1988: Para poder actualizar las Utilidades Fiscales Netas de los diversos ejercicios, se deberá determinar en principio la UFIN de cada uno de estos ejercicios, considerando que la UFIN resulta de restar al Ingreso global gravable o resultado fiscal, según sea el caso, el ISR. a cargo en el ejercicio de referencia, la PTU y los Gastos no Deducibles resultantes en mismo ejercicio.

Ingreso global gravable O resultado fiscal

Menos ISR a cargo en el ejercicio

Menos PTU

Menos Gastos no deducibles

= UTILIDAD FISCAL NETA

1. Por los ejercicios de 1975 a 1980, su determinación será la siguiente:

Ingreso global gravable

Menos ISR a cargo en el ejercicio (42%)

Menos PTU

Menos Gastos no deducibles

= UTILIDAD FISCAL NETA

2. Por los ejercicios de 1981 a 1986, su determinación será la siguiente:

Resultado fiscal

Menos ISR a cargo en el ejercicio (42%)

Menos PTU

Menos Gastos no deducibles

= UTILIDAD FISCAL NETA

3. Por el ejercicio de 1987, su determinación será la siguiente: .

BASE NUEVA II BASE TRADICIONAL VII

Resultado fiscal

Por proporción 20% 80%

= Resultado Fiscal

Por Tasa de impuesto	35%	42%
----------------------	-----	-----

= I.S.R

Resultado fiscal

Por porcentaje de la PTU	0%	10%
--------------------------	----	-----

= PTU

Gastos no deducibles

Por Proporción	20%	80%
----------------	-----	-----

= Gastos No Deducibles

Hay que tomar en cuenta, que los gastos no deducibles, en principio se determinan con sus reglas en cada uno de los Títulos respectivos, ya sea Título II o bien Titulo VII. La proporción aplicable del 20% y del 80%, se establece en el artículo 80 de la Ley del ISR, misma que a continuación se transcribe:

Artículo 80. “Las sociedades mercantiles aplicarán, por separado, las disposiciones contenidas en los Títulos 1/ y VII de la Ley. El impuesto conjunto del ejercicio será la cantidad que resulte de sumar los montos de impuestos determinados de conformidad con cada Título en las siguientes proporciones:

En el año de Calendario	Título II	Título VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%

= P.T.U

Gastos no Deducibles

Por Proporción	40%	60%
----------------	-----	-----

= Gastos no Deducibles

Hay que tomar en cuenta, que los gastos no deducibles, en principio se determinan con sus reglas en cada uno de los Títulos respectivos, ya sea Título II o bien Titulo VII.

La proporción aplicable del 40% y del 60%, se establece en el artículo 80 de la Ley del ISR. Una vez, que se determina la proporción correspondiente a cada concepto en especial, se deberá integrar la fórmula de la siguiente manera:

Resultado fiscal

Menos ISR a cargo en el ejercicio.

Menos PTU

Menos Gastos no deducibles

= UTILIDAD FISCAL NETA

Una vez determinada la UFIN de cada uno de los ejercicios comprendidos de 1975 a 1988, ésta se deberá actualizar con el factor de actualización que resulte de dividir el INPC del último mes (diciembre) del ejercicio de 1988 y el INPC del último mes (diciembre) del ejercicio que corresponda la UFIN a actualizar; por los diversos ejercicios su factor de actualización se determinará de la siguiente manera:

Por los ejercicios de 1975 a 1988.

UFIN de 1975 a 1988

Por Factor de actualización (dic. 1988/ dic. 1975 a 1988) *

= UFIN de 1975 actualizada

Último mes del ejercicio 1988

Último mes del ejercicio en que se obtuvieron

II. Determinación de los Dividendos o Utilidades Percibidos Actualizados de cada uno de los ejercicios comprendidos de 1975 a 1982:

Hay que aclarar que no se suman los dividendos o utilidades percibidos durante el periodo de 1983 a 1988, ya que en dicho periodo existía el Régimen de Dividendos denominado "Acumulación Dedución", este régimen consistía en que la persona que percibía los dividendos los consideraba como ingreso acumulables y la persona que los distribuía los consideraba como deducción autorizada, en consecuencia tales dividendos o utilidades se encuentran implícitos en el resultado del ejercicio, por tal motivo no se suman, ya que sumando estos se duplicarían sus efectos.

Para poder actualizar los dividendos o utilidades percibidos, debemos tener por cada uno de ellos la siguiente información:

- 1.- Monto del dividendo o utilidad percibido.
- 2.- Fecha en que se pagó el dividendo o utilidad.
- 3.- Forma de pago, ya sea en efectivo o bienes.

Una vez que se dispone de la información anterior, se actualizarán los referidos dividendos con el factor de actualización que resulte de dividir el INPC del último mes (diciembre) del ejercicio de 1988 y el INPC del mes en que se perciba, como se muestra a continuación:

Dividendo percibido de 1975 a 1988

Por Factor de actualización (dic. 1988/ mes de percepción) *

= DIVIDENDO PERCIBIDO ACTUALIZADO

Último mes del ejercicio 1988

Mes en que se perciba el dividendo o utilidad

III.- Determinación de los Dividendos o Utilidades Distribuidos Actualizados de cada uno de los ejercicios comprendidos de 1975 a 1982:

Estos dividendos distribuidos se deberán actualizar de igual manera que los dividendos percibidos.

Dividendo distribuido en febrero de 1975

Por factor de actualización (dic.1988 entre mes de distribución)

=DIVIDENDO DISTRIBUIDO ACTUALIZADO

Último mes del ejercicio 1988

Mes en que se distribuya el dividendo o utilidad

Cuando ya se conoce las Utilidades Fiscales Netas Actualizadas de cada uno de los ejercicios, así como los dividendos percibidos o distribuidos actualizados, el paso siguiente es conformar el saldo inicial:

Utilidades Fiscales Netas Actualizadas (UFIN)de 1975 a 1988

Mas Dividendos o utilidades percibidos actualizadas en efectivo o bienes de

1975a 1982

Menos Dividendos o utilidades distribuidos actualizadas en efectivo o bienes de
1975a 1982

= SALDO DE CUFIN AL 31 DE DIC. 1988

Una vez que se determinó el saldo inicial de la CUFIN al31 de diciembre de 1988, se deberá efectuar el mismo mecanismo de actualización por los ejercicios de 1989 a 2001. Es conveniente comentar que hasta el ejercicio del 2001, al momento de restar al Ingreso global gravable o resultado fiscal las partidas de ISR, PTU y Gastos no Deducibles, éstas resultan mayores, simplemente no existe UFIN:

Resultado fiscal	\$ 1000.00
IMENOS ISR (34%)	340.00
MENOS PTU no deducible	100.00
MENOS Gastos no deducibles	800.00
= UFIN	0.00

Así mismo, cuando exista resultado fiscal negativo (pérdida fiscal) no existirá UFIN en éste ejercicio, y por aquellos en donde se esté amortizando dicho resultado negativo como se muestra a continuación:

CONCEPTO	AÑOS		
	UNO	DOS	TRES
Ingreso acumulables	1000	2000	3000
Menos deducciones autorizadas	3000	500	2200
= Utilidad fiscal (perdida)	(2000)	1500	800
Menos pérdidas anteriores	0	(2000)	(500)
= Resultado Fiscal	0	0	300
Menos ISR	0	0	105
Menos PTU	0	0	30
Menos no deducibles	0	0	15
= UFIN	0	0	150

2.6 TRATAMIENTO FISCAL DE LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS

La manera más normal de percibir los dividendos, es precisamente en efectivo y en segundo lugar en acciones de la propia sociedad; a continuación comentaremos según la LISR que se considera un dividendo en efectivo y en acciones.

a) **En efectivo:**

El artículo 165 de la LISR, considera que “las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades....”

La más común y de hecho, el motivo por el que se unen las personas en sociedad es para obtener una utilidad o lucrar; lo que se logra cuando la empresa obtiene un resultado operacional de ganancias, las cuales son distribuidas entre los socios o accionistas de la empresa en efectivo, mediante la presentación de la acción que avale el derecho al dividendo según la LGSM y dejando el bono anexo, el cual estipula que la utilidad de tal acción ya fue cubierta.

Antes de obtenerse el efectivo primero se obtiene el ingreso, que nace a favor del accionista en cuanto la asamblea de accionistas de la sociedad decreta la distribución de utilidades acumuladas pendientes de repartir. Cuando esto ocurre se incorpora el patrimonio del accionista el referido derecho de crédito que tiene como contenido la posibilidad de hacer efectivo el dividendo y con motivo de que a ese mismo patrimonio no se incorpore obligación dineraria alguna, surge el ingreso en crédito que tiene como aumentar el haber patrimonial del accionista. Cuando el dividendo se recibe en efectivo, lo que ocurre patrimonialmente es que del patrimonio del accionista sale el derecho de crédito, el cual, se extingue con motivo de que lo

hace efectivo y a ese mismo patrimonio se incorpora la propiedad del dinero que recibe en pago el accionista.

b) En acciones.

También llamados aumentos nominales del capital social, en la generalidad de los casos obedecen a la necesidad que imponen los requerimientos de crédito para dar una mejor estructura financiera a la sociedad mediante la capitalización de las utilidades reales de la empresa en vez de ser distribuidas entre los accionistas y que al ser capitalizadas se constituyen en garantía de las obligaciones sociales.

Esta forma de obtener dividendos se genera cuando en la sociedad mercantil se capitalizan las utilidades acumuladas o el superávit que se encuentre registrado por revaluación de activos y con motivo del aumento de capital que se entregan a los accionistas, cuyo capital se aumenta. Al ser capitalizadas las utilidades se puede llevar a cabo de dos maneras: La primera consiste en que la asamblea extraordinaria decreta la capitalización de las utilidades; la segunda que se desarrolla en dos etapas, consiste en que en un primer paso al asamblea ordinaria decreta la distribución de dichas partidas como utilidades y en un segundo paso, inmediatamente después la asamblea extraordinaria decreta el aumento del capital mediante la aportación que los accionistas hagan de los dividendos recibidos.

Normalmente las personas que intervienen en acciones de sociedades mercantiles buscan obtener anualmente un rendimiento, es decir, el dividendo el cual, idealmente, puede asimilarse a los intereses que produce un préstamo o un depósito bancario de dinero. Sin embargo, para que el dividendo se obtenga es preciso que la asamblea de accionistas, por lo menos la mayoría, acuerde la distribución de

utilidades de la sociedad mercantil. Si por mayoría la asamblea decidiera que no se distribuyeran utilidades o que se distribuyeran pero no como dividendo sino para exhibir algún aumento de capital que previamente se hubiera acordado, podría ocurrir que los accionistas que desearan obtener en efectivo su dividendo como rendimiento de la inversión se verían obligados a suscribir el aumento de capital y probablemente a vender algunas de sus acciones para allegarse del efectivo que requirieran.

En infinidad de ocasiones la alternativa de venta de acciones para obtener recursos no es fácil llevarse a cabo, sobre todo si las acciones no son de las que pueden negociarse en el mercado bursátil; para evitar esto lo mejor sería que se acuerde aumentar el capital social pero se distribuyan las utilidades y se establezca un plazo para que solo el que desee suscribir el aumento de capital lo haga, pero con la consecuencia de que el que no lo haga tendrá después un porcentaje de capital menor con respecto a los demás.

2.7.- ACUMULACION DE INGRESOS POR DIVIDENDOS Y SU MOMENTO DE ACUMULACION

El artículo 165 de la ley de Impuesto sobre la renta, establece lo siguiente:

“Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades....” Por lo que se tendría que decir que no hay duda de que este tipo de ingresos se acumulen y esto sería en el momento de acumular los demás ingresos, o sea en el momento de determinar el impuesto anual.

Ahora bien, el artículo 177 párrafos primero y tres dice:

Primer párrafo *“Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VIII y IX de este título....*

Tercer párrafo *“no será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se este obligado al pago del impuesto y por los que ya se pago impuesto definitivo”* Esto se refiere a que no sumaran los ingresos por los que ya se pago impuesto definitivo como es el caso de los ingresos del capítulo VIII fracción I y II que son los ingresos que también se consideran dividendos, en que concretamente son los intereses que se pacten en los primeros tres años para como rendimientos de la inversión en acciones y los prestamos a socios y accionistas. Se dice que el impuesto es definitivo, ya que el artículo 11 último párrafo de la misma ley dice:

“las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 165 fracciones I y II de esta ley, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades aplicando sobre los mismos la tasa establecida en el artículo 10 de esta ley. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.”

Lo anterior significa que los ingresos por dividendos que se acumulan a los demás ingresos son los dividendos o utilidades, las erogaciones que no son deducibles, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, la modificación a la utilidad fiscal por operaciones entre partes relacionadas; ambas determinadas por las autoridades fiscales. Y no se acumulan los intereses ya mencionados y los prestamos a socios o accionistas, como ya se comento, porque estos dos conceptos

pagan impuesto definitivo. Respecto al momento de acumulación de los ingresos por dividendos estos se acumulan en diferentes momentos estos pueden ser, en el que se reciban o en el que incrementen el patrimonio de las personas físicas o en el momento de que se acumulen a los demás ingresos, las mas de la veces este es el supuesto.

Los ingresos por dividendos que se acumulan en el momento de sumar a los demás ingresos son los dividendo o utilidades, las erogaciones que no sean deducibles, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas la utilidad fiscal determinada y las modificación en las operaciones de partes relacionadas. Estos ingresos se deben de sumar a los ingresos del ejercicio en el que ocurran.

Los que se acumulan en el momento en que se reciban o incremente el patrimonio de las personas son los que se reciban de personas residentes en el extranjero.

Recordemos que los ingresos por intereses que se pagan como rendimientos de las acciones, las participaciones de las utilidades y los prestamos a socios o accionistas

Los reembolsos por reducciones de capital se acumulan en el momento en que se sumen acumulen s los demás ingresos.

La ley de impuesto sobre la renta regula la obtención de ingresos de las personas físicas en su totalidad, todo tipo de ingresos que pudiera percibir una persona esta contenidos en el titulo IV de la esta ley, lo que nos da la certeza de que todos los ingresos que las personas reciban se encuentra regulado su respectivo pago de ISR.

Ya se mencionaron los ingresos por sueldos, por prestación de servicios, por actividades empresariales, por intereses, por enajenación de bienes, los obtenidos por dividendos o utilidades distribuidas, por arrendamiento, por premios, por adquisición de bienes y; existe un capítulo para todos los demás ingresos que se perciban las personas físicas.

De todos los ingresos mencionados anteriormente existen algunos que la ley les aplica exenta del su respectivo pago, pero son mínimos los importes que entran en ese supuesto, así como también se ley les da en algunos casos un tratamiento diferente, pero de la mayor parte de los ingresos que se reciban se debe de pagar su respectivo impuesto.

Respecto a los ingresos por dividendos existen algunos conceptos que la ley les da el tratamiento o los asimila a ingresos por dividendos, como ya se menciona estos conceptos son además de los dividendos percibidos, los préstamos a accionistas, los rendimientos de las acciones, los gastos no deducibles en beneficio de los socios, los ingresos omitidos o las compras no efectuadas e indebidamente registradas, entre otros. En todos los conceptos anteriormente mencionados, estos, representaron un retiro que incremento el patrimonio del socio o accionista o que represento una erogación de la persona moral en beneficio al socio o accionista persona física. Por tal motivo es que la ley de impuesto sobre la renta considera que estos deben de ser ingresos que deben de estar gravados por esa ley.

2.8 CONCEPTO Y TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS SEGÚN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES (LGSM)

La Ley General de Sociedades mercantiles regula la reducción de capital pero no es posible encontrar una definición que nos permita entender este concepto jurídico por eso es necesario partir de los conceptos básicos para su entendimiento y a partir de ahí analizar las reglas legales establecidas en esta ley para su manejo correcto.

El capital social: Es el conjunto de aportaciones de los socios a la sociedad, considerado en la escritura constitutiva.

Partes Sociales: Representan en las sociedades de personas la aportación de cada socio que se constituyen en razón de la confianza reciproca entre las mismas personas, tomando en cuenta entre los socios su profesión, habilidad comercial o industrial, su reputación.

Las acciones: Son títulos de crédito nominativos que integran el capital en las sociedades de capital y sirven para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de los socios.

Con estos conceptos definidos podemos concluir que la **reducción de capital** “es la retribución al socio por el retiro de su aportación pecuniaria representada por títulos de crédito nominativos, y que dependiendo de la generación de riqueza por parte de la entidad económica puede generar el pago de una ganancia (dividendo), entendiendo como dividendo la cuota que le corresponde a cada acción al distribuir las utilidades reales de la sociedad”.

Es importante analizar las cuestiones legales que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles respecto de la reducción de capital.

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece las reglas legales para proteger los intereses jurídicos de los socios, es decir, se prevé salvaguardar los principios de equidad en la aplicación de las normas respecto de la reducción de capital. En estos artículos se establece el procedimiento y el derecho de las utilidades, así como la obligación de soportar las pérdidas ocasionadas por las operaciones de la empresa o por los casos de fuerza mayor.

AUMENTO O DISMINUCIÓN DEL CAPITAL Y OPOSICIÓN DE LOS ACREEDORES (Fundamento legal Art.9 LGSM)

Toda sociedad podrá aumentar o disminuir su capital, observando, según su naturaleza, los requisitos que exige esta Ley.

La reducción del capital social, efectuada mediante reembolso a los socios o liberación concedida a éstos de exhibiciones no realizadas, se publicará por tres veces en el Periódico Oficial en la entidad federativa en la que tenga su domicilio la sociedad, con intervalos de diez días.

Los acreedores de la sociedad, separada o conjuntamente, podrán oponerse ante la autoridad judicial a dicha reducción, desde el día en que se haya tomado la decisión por la sociedad, hasta cinco días después de la última publicación.

La oposición se tramitará en la vía sumaria, suspendiéndose la reducción entre tanto la sociedad no pague los créditos de los opositores, o no los garantice a satisfacción

del Juez que conozca del asunto, o hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la que la oposición es infundada.

En el caso de reducción del capital social mediante reembolso a los accionistas, la designación de las acciones que haya de nulificarse se hará por sorteo ante Notario o Corredor titulado.

EXTINCIÓN DE ACCIONES NO EXHIBIDAS

(Fundamento Legal Art.121 LGSM)

En la Legislación mercantil se nos indica que se deberá de estar sujeto a un plazo para la extinción de las acciones no exhibidas que textualmente el Art 121 no señala:

Art 121 LGSM: *Si en el plazo de un mes, a partir de la fecha en que debiera de hacerse el pago de la exhibición, no se hubiere iniciado la reclamación judicial o no hubiere sido posible vender las acciones en un precio que cubra el valor de la exhibición, se declararán extinguidas aquéllas y se procederá a la consiguiente reducción del capital social.*

PROHIBICIÓN DE ADQUIRIR ACCIONES DE LA SOCIEDAD POR PARTE DE

ESTA (Fundamento legal Art. 134 LGSM)

Se prohíbe a las sociedades anónimas adquirir sus propias acciones, salvo por adjudicación judicial, en pago de créditos de la sociedad.

En tal caso, la sociedad venderá las acciones dentro de tres meses, a partir de la fecha en que legalmente pueda disponer de ellas; y si no lo hiciere en ese plazo, las

acciones quedarán extinguidas y se procederá a la consiguiente reducción del capital. En tanto pertenezcan las acciones a la sociedad, no podrán ser representadas en las asambleas de accionistas.

Indudablemente al hablar de la reducción de capital lleva implícito el reconocimiento del reparto de utilidades generadas pagaderas por cada acción que se reembolsa, por lo cual es importante observar las disposiciones legales aplicables a estas utilidades o dividendos distribuidos.

2.9 OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS QUE ENTREGAN Y RECIBEN

DIVIDENDOS

Las personas morales tienen las obligaciones de pago de impuesto sobre la renta de los dividendos que distribuyen y del cumplimiento de otros requisitos que se deben de cumplir cuando se paguen de dividendos.

El artículo 11 de la ley de Impuesto sobre la renta establece la obligación que las personas morales tienen de calcular y enterar el impuesto correspondiente cuando se distribuyan dividendos. Y dice:

“Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos...”

Entonces vemos que la obligación de cálculo y entero le corresponde a la persona moral. Asimismo el artículo 86 de la misma ley establece las obligaciones de la personas morales y por supuesto existen algunas relativas a cuando se hagan pagos

de dividendos y dice: “Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley tendrán, las siguientes:

.... XIV. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen los pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, constancia en la que se señale su monto, así como si estos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

c) Presentar, a mas tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior”

Las obligaciones que se establecen en el anterior artículo además son requisitos para que la persona física acredite el impuesto pagado por la persona moral al momento de distribuir los dividendos.

Las obligaciones que tiene las personas físicas cuando reciben ingresos por dividendos son las establecidas en el artículo 65 de la ley de impuesto sobre la renta y se solamente a acumular los ingresos recibidos por ese concepto a los demás ingresos. Además de exigir la constancia de los dividendos recibidos a las personas morales, esta no es meramente una obligación sino mas bien un requisito como ya se dijo para poder acreditar el impuesto pagados por la persona moral.

2.10 PROCEDIMIENTO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS

El artículo 165 de la ley de ISR que establece los conceptos que deben considerarse dividendos, nos remite al artículo 10 de la misma ley y el procedimiento establecido es el siguiente: el artículo 165 dice *“... el impuesto pagado por la sociedad se determinara aplicando la tasa de esta ley, al resultado de multiplicar el dividendos por el factor de 1.3889.”*

Es importante mencionar que en la ley de ISR vigente en el presente ejercicio fiscal existe una disposición transitoria que establece que para el presente ejercicio se debe de aplicar una tasa de impuesto y un factor diferente y la tasa aplicable es la de 30% y el factor a aplicar vigente es de 1.4286. Entonces el procedimiento para calcular el impuesto es aplicar a los dividendos o concepto asimilable obtenido por el ejercicio de 2005, el factor de 1.4286 y al resultado que se obtenga se le aplicara la tasa del 30%. Ahora bien el artículo 11 de la misma ley establece que: *“Las personas morales que distribuyen dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el*

impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa de establecida en el artículo 10 de esta ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionaran 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, estos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y el 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.”

Lo que establece este artículo para la determinación del ISR significa que el factor por el que se multiplica el dividendo es para adicionarle el impuesto que le corresponde a esos dividendos y así entregarle al socio o accionista el dividendo ya reducido por su respectivo impuesto.

Cuando se distribuyan dividendos o utilidades o estos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta no se estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta.

Reembolso por acción

La utilidad distribuida esta regulada en el artículo 89 y establece que la utilidad distribuida se debe de determinar restando al reembolso por acción el saldo del capital de aportación y el resultado se multiplicara por el número de acciones que se hayan considerado para la reducción de capital, el resultado es la utilidad distribuida por acción. A esta utilidad distribuida se le adicionara el impuesto multiplicando por el factor de 1.3889 y se le aplicara la tasa de 28%. Si esta utilidad distribuida gravable proviene de la cuenta de utilidad fiscal o del saldo de la cuenta de capital de

aportación no se debe de pagar impuesto si al comparar la utilidad con el saldo de la cuenta de la CUFIN o CUCA si es superior a dicho saldo si se debe de pagar conforme al procedimiento ya descrito.

Reducción de capital

Las personas morales también consideraran como utilidad distribuida las reducciones de capital, y en este caso deben de restar al capital contable aprobado por la asamblea de accionistas el saldo de la cuenta de capital de aportación a la fecha que se haga la reducción y el resultado se considera utilidad distribuida gravable. Asimismo se determinara el impuesto correspondiente a esa utilidad distribuida gravable, si esta utilidad distribuida gravable proviene de la CUFIN o CUCA no corresponde pagar impuesto, en el caso contrario se debe de adicionar la utilidad con el impuesto que le corresponde multiplicando por el factor de 1.3889 y posteriormente multiplicando por la tasa de 28%

Cuando se distribuyan dividendos o utilidades o estos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta no se estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta.

CAPITULO III

CAPITULO III ALTERNATIVAS FISCALES EN EL PAGO DE DIVIDENDOS

En este capítulo analizaremos las alternativas para el pago de dividendos, que no son muchas, ya que se deben de pagar impuestos por todos los ingresos que se obtengan como ya lo vimos anteriormente, lo único que si tenemos que hacer es aprovechar las opciones que establece la ley para pagar lo menos posible dentro del marco jurídico fiscal ya establecido.

3.1 ALTERNATIVAS Y OPCIONES EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO POR DIVIDENDOS

Cuando se distribuyan dividendos o utilidades o estos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta no se estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta.

Otra de las opciones que es necesario aprovechar son las de acreditar la persona física el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral en el momento que distribuyo los dividendos, aún y cuando eso obligue a la persona física a acumular también el impuesto pagado a sus demás ingresos.

Cuenta de capital de aportación CUCA

A partir de 1990, las autoridades fiscales establecieron dentro de las empresas la obligación de llevar una cuenta de Capital de Aportación (CUCA), con la finalidad de tener control efectivo sobre las aportaciones y reembolsos que llevaran a cabo los accionistas dentro de la sociedad.

La cuenta de capital de aportación esta regulada en el artículo 89 de la ley de Impuesto sobre la renta y se establece que para determinar esta cuenta de capital de

aportación las aportaciones se le debe de sumar las aportaciones de capital y las primas netas por suscripción y que se le deben de restar las reducciones de capital.

Se excluye de la cuenta de capital de aportación el correspondiente a la reinversión de o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral ni el proveniente de reinversiones de la de dividendos o utilidades en aumentos de capital de las personas que los distribuyan realizados dentro de los treinta días a su distribución.

Este saldo que resulte de la cuenta de capital de aportación debe de ser actualizado desde el mes en que se actualizo por última vez y hasta el mes de cierre de cada ejercicio, además cada vez que se reduzca o aumente el saldo de la cuenta se debe de actualizar

La obligación de llevar la cuenta de capital de aportación es de la persona moral que distribuye dividendos pero es necesario tener claro el procedimiento de determinación de este concepto, ya que cuando se hacen reducciones de capital se debe de determinar una “utilidad distribuida” la cual debe de pagar su respectivo impuesto.

Cuenta de utilidad fiscal neta CUFIN

La obligación de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta le corresponde también a la persona moral, y se debe de determinar de acuerdo al artículo 87 de la ley de ISR, esta cuenta se determina sumando a la cuenta de utilidad neta de cada ejercicio la utilidad fiscal neta de cada ejercicio mas los dividendos de personas morales residentes en México mas los dividendos provenientes de las personas morales de

regímenes fiscales preferentes y se restan las utilidades distribuidas que provengan de esta cuenta. Este resultado sin la utilidad fiscal neta del ejercicio, se actualiza desde la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate y además se actualiza cada vez de que se distribuyan o perciban dividendos.

La utilidad fiscal neta del ejercicio que se debe de considerar para la cuenta de utilidad fiscal neta, se debe de restar del ISR pagado en el ejercicio, las partidas no deducibles y la participación a los trabajadores de las utilidades de las empresas.

3.2 REDUCCION DE CAPITAL

El caso de liquidación o de reducción de capital de personas morales, fiscalmente hablando, se da entre la diferencia del reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor. Este supuesto que da origen a un dividendo presunto admite dos posibilidades:

- a) Que la sociedad reduzca su capital social habiendo utilidades previamente capitalizadas y,
- b) 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 de capital social no es el capital social que previamente hubieren aportado sino la utilidad que anteriormente se capitalizó (en el primer caso), o la utilidad u otros conceptos del haber patrimonial que pudieron haberse distribuido (segundo caso).

“Se consideran ingresos por utilidades distribuidas las siguientes:

II.- En el caso de liquidación o reducción del capital de las personas morales, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizando cuando dicho reembolso sea mayor”.

En ambos supuestos la cantidad que se considera dividendo presunto es la diferencia entre el capital social actualizado con el índice de inflación y el capital contable, cuando este último fuere mayor al momento de la reducción. Esta regla deriva de lo que el artículo 89 de la LISR establece:

“Las personas morales residentes en México que disminuyan su capital determinaran la utilidad distribuida...”

La consecuencia de pagar el impuesto sobre la renta que corresponda a este dividendo presunto tiene como supuesto inminente que el beneficiario del reembolso sea: una persona física residente en México o cualquier persona jurídica residente en el extranjero.

Por último cabe resalta que para efectuar una disminución de capital desde el punto de vista de la LGSM, cumpliendo con los requisitos establecidos no hay ninguna restricción a la reducción de acuerdo al origen del citado capital, es decir, no hace restricción respecto a aquel capital social que puede estar compuesto por las aportaciones de los accionistas y por las diversas partidas capitalizadas con anterioridad a la disminución, como son: utilidades por aplicar, superávit por donación, superávit por reevaluación, superávit ganado, superávit por reexpresión de estados financieros, aportaciones para futuros aumentos, entre otros.

Esta distinción es señalada porque la LISR exige un análisis completamente distinto a efecto de poder llevar a cabo la reducción de capital social, lo anterior porque existe una alta posibilidad de que en ésta se lleve a cabo un decreto de dividendos implícito, conocido como dividendo ficto y por lo tanto, será también objeto del cálculo del impuesto que deba de enterarse. Los ingresos que se consideran dividendos ya sea en efectivo, en acciones, en reducción de capital o en reembolsos, todos se encuentran regulados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aunque las disposiciones en esta ley son un poco diferentes a las establecidas por la Ley General de Sociedades Mercantiles; por supuesto las de la ley de ISR son más restrictivas y en beneficio del fisco federal.

3.3 DIFERENTES TIPOS DE INGRESOS QUE REGULA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LOS QUE CONSIDERA OBTENCION DE DIVIDENDOS

La ley de Impuesto Sobre la Renta establece en su título IV de las personas físicas los diferentes tipos de ingresos por los que dichas personas deben de pagar el impuesto correspondiente, entre estos se encuentran los ingresos por sueldos y salarios, ingresos por actividades empresariales y profesionales, ingresos por arrendamiento, ingresos por intereses, ingresos por enajenación de bienes, ingresos por adquisición de bienes, ingresos por obtención de premios, y por todos los demás ingresos, así como los **ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas de las personas morales** que son los que en esta investigación vamos a tratar de identificar y analizar.

A) INGRESOS POR SALARIOS:

1.-Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Además, a los ya establecidos se asimilan los siguientes ingresos:

- ☐ Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por funcionarios y trabajadores de la federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.
- ☐ Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- ☐ Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- ☐ Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario.
- ☐ Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes.

- ☐ Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen.

Así mismo se considera ingreso cuando los funcionarios de la federación, de las Entidades Federativas o de los Municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 42 LISR, la cantidad que no hubiese sido deducible para fines de la misma Ley.

Ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, por separación.

B) INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES:

Se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

Se consideran ingresos la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el apartado de Asimilables a Sueldos.

Además se consideran ingresos los siguientes:

- ☐ Las condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como las deudas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor.

- ☐ Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones.
- ☐ Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyentes afectos a su actividad.
- ☐ Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quién se efectuó el gasto.
- ☐ Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
- ☐ Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguro de fianzas o de valores, pro promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.
- ☐ Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal
- ☐ Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas, o bien la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

- ☐ Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales.
- ☐ Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.
- ☐ La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad.

C) INGRESOS POR ARRENDAMIENTO:

Son ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- ☐ Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.
- ☐ Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

D) INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES:

Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que se deriven de los casos previstos en el CFF.

También se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación cuando por la naturaleza de la

transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

NO se consideran INGRESOS los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso se considere interés.

E) INGRESOS POR OBTENCION DE PREMIOS:

Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Además cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente se considerará como ingreso.

NO se considera INGRESO como premio el reintegro.

d).-De los demás ingresos

Se consideran ingresos todos los que obtengan las personas físicas distintos de los señalados anteriormente y se considerarán recibidos en el momento en el que incrementen su patrimonio

e).-Ingresos por dividendos o utilidades distribuidas

La ley de Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas acumularan los ingresos percibidos por dividendos o utilidades, asimismo señala que existen otros

conceptos; los cuales se consideran dividendos o utilidades distribuidos, y estos son: Los intereses, las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas, los préstamos a socios o accionistas, las erogaciones que no sean deducibles, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, la utilidad fiscal determinada por las autoridades fiscales; y la modificación a la utilidad en operaciones entre partes relacionadas

La ley de ISR vigente establece en el artículo 165 lo siguiente: ***“las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades....*** 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 obligaciones u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales. Esta modalidad de ingresos que se consideran dividendos se refiere a los intereses que se generen como un derecho de las acciones que se pacte en los estatutos de la sociedad, y es lógico que se consideren dividendos ya que en cierta forma son rendimientos que se le pagan a los accionistas por la inversión que tiene en las acciones.

II.- Los préstamos a socios o accionistas, a excepción de aquéllas 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 se fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prorroga de créditos fiscales.

d) Que efectivamente se cumpla estas condiciones pactadas

Esta fracción es una restricción para que los accionistas no hagan retiros de dividendos dándoles la modalidad de préstamos y además limita a estos préstamos estableciendo una tasa de interés mínima, un tiempo determinado mínimo y que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral ¿cuáles podrían caer en este supuesto? Los únicos que se encuentran en este supuesto son los que se hacen en las cajas de ahorro y préstamo, Por lo tanto no existen préstamos que puedan ser realizados sin que sean considerados como dividendos.

III.-Las erogaciones que no son deducibles conforme a la ley y beneficien a los accionistas de personas morales

Estos gastos no deducibles se refieren exclusivamente a los que no sean estrictamente indispensables para la operación del negocio o las que no están consideradas en el artículo 29 de la ley de ISR y que además sean a beneficio de los accionistas. Es importante destacar que los gastos que realiza la empresa que si son gastos efectivamente erogados, que son estrictamente indispensables para la operación del negocio, y que solo no cumplen con alguno de los requisitos de deducibilidad, no entran en este supuesto de por lo tanto solo se consideran dividendos los que no son deducibles y que son a beneficio de los socios o accionistas.

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

Tanto las omisiones de ingresos como las compras no realizadas, se consideran retiros de dividendos, ya que en ambos casos son operaciones efectuadas en las que se hizo un retiro. Por lo mismo se consideran dividendos a continuación se transcriben algunos precedentes del tribunal colegiado que demuestran el criterio que los tribunales tiene a este respecto.

OCTAVA ÉPOCA: INSTANCIA: Segundo Tribunal Colegiado Del Sexto Circuito.

FUENTE: Seminario Judicial de la Federación TOMO: VIII, Septiembre de

1991 PÁGINA: 186 IMPUESTO SOBRE LA RENTA. INGRESOS POR DIVIDENDOS

Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS. DEBE DEMOSTRARSE EL BENEFICIO DE LOS

SOCIOS POR LAS EROGACIONES NO DEDUCIBLES. *Para aplicar la presunción*

prevista en el artículo 120, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es

suficiente que la autoridad fiscal demuestre que el contribuyente dedujo

indebidamente ciertas erogaciones no deducidas y que estas han beneficiado a sus

socios o accionistas, lo cual se desprende tanto de la redacción del citado precepto,

pues el empleo por el Legislador de la conjunción copulativa “y” para ligar las dos

partes de la proposición, revela su intención de prever dos requisitos para configurar

la presunción, como de los antecedentes legislativos del texto que se remontan a la

ley de la materia de mil novecientos sesenta y cuatro en cuyo Capítulo II se

establecía el impuesto sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos. El

artículo 73 de aquella ley, encargado de definir los supuesto de causación en el

renglón de ganancias que distribuían toda clase de empresas establecidas en el país

y de las que deberán distribuir las sucursales de empresas extranjeras en la

república, por el decreto de reformas de fecha veintisiete de diciembre de mil

novecientos setenta y uno fue adicionado con Una fracción IV, para contemplar por primera vez la presentación legal antecedente de la ahora examinada, al disponer: la Secretaria de Hacienda y Crédito Público podrá determinar como base de las ganancias distribuidas las siguientes: d) cualquier cantidad que se traduzca en beneficio de los socios o accionistas por conceptos que no sean normales y propios, por compras no realizadas e indebidamente registradas y por omisiones de ingresos que se aumenten al ingreso global gravable de la empresa.

Durante la vigencia de éste precepto, la causación del gravamen en cualquiera de los casos apuntados, inclusive por conceptos impropios o anormales que daría paso más tarde a las erogaciones, exigía la demostración del beneficio percibido por los socios o accionistas. *Sin embargo a partir del decreto de reformas publicado el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, se divide en dos fracciones V y VI del artículo 80, la prevención de cuenta y se reserva la exigencia de demostrar el beneficio para los socios solamente para el caso de erogaciones liberando a la autoridad de probarlo tratándose de omisiones de ingresos y compras rechazadas.*

Es por tanto que si los socios o accionistas de una empresa incurrieran en erogaciones de las cuales o pudiera demostrarse ante la Ley, estarían bajo la figura de los Dividendos al no contar con la comprobación lisa y llana de ese beneficio a su persona.

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

Si se aumenta o se determina presuntivamente una utilidad fiscal

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, hechas por dichas autoridades.

Al aumentar la utilidad en las operaciones entre partes relacionadas en la determinación de las autoridades común que las autoridades tomen el criterio de que se asimile este aumento a los dividendos. Otros ingresos que es importante mencionar y que no se mencionan en el artículo 65 de la ley de ISR son los que obtengan las personas físicas con motivo de un reembolso de capital, por supuesto no el total de el reembolso es acumulable sino solo la parte que exceda el capital de aportación. El procedimiento fiscal para determinar el importe de la cantidad que se tendrá que acumular a los demás ingresos se encuentra establecido en el artículo 88 y 89 de la ley de ISR y mas adelante lo vamos a tratar en el capitulo de tratamiento fiscal de los dividendos. Así mismo es importante mencionar que las personas físicas también pueden estar en el supuesto de recibir ingresos por dividendos por sociedades residentes en el extranjero. Esta disposición se encuentra establecida en el artículo 167 de la ley de ISR fracción V, también se establece que el ingreso se debe de acumular para poder acreditar el impuesto pagado en el extranjero.

CAPITULO IV

CASO PRÁCTICO

Cuando de común acuerdo una Persona Moral residente en México y sus accionistas deciden que es momento de considerar el retorno parcial o total del rendimiento de su inversión, estamos hablando de una distribución de dividendos o utilidades.

A fin de ejemplificar lo que anteriormente se menciono se considerará el caso de la empresa "Automatización y Control Integral" SA de CV donde la accionista Hilda Gutiérrez Estrada recibirá la parte correspondiente al dividendo por la aportación realizada en el 2000, que a su vez acumulara a sus demás ingresos que percibe como prestador de servicios.

Para la distribución de dividendos debemos considerar los fundamentos de los artículos 11 y 165 de la LISR y DVT 2005 2º. I y II a),b),c) y d), ya que es de suma importancia considerar el ejercicio en que se genero el dividendo 1999, 2000 o 2001 podrían ser de la CUFINRE y se pagaría un 3% o 5%, si provinieran de ejercicios anteriores consideraríamos que no se paga el impuesto ya que seria de CUFIN por lo que el impuesto estaría pagado en la declaración del ejercicio, no se considera dividendo la PTU, los contribuyentes que distribuyan dividendos podrán acreditarlos contra el ISR a cargo de la persona moral, así mismo la persona física podrá acumular a sus ingresos la obtención del dividendo y acreditar el ISR pagado por la persona moral, por lo cual la mecánica de cálculo para la empresa y socio antes mencionada seria la siguiente:

Automatización y Control Interno, S.A. de C.V.
Determinación de las bases en el pago de dividendos

Dividendos Pagados	27,000.00
(-) Saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) 1999,2000,2001	<u>7,000.00</u>
(=) Dividendos que no proviene de la CUFINRE	20,000.00
(-) Saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)	<u>12,000.00</u>
(=) Dividendo sujeto al pago del 30% del Impuesto sobre la Renta	8,000.00

Dividendos Sujetos a la tasa del 30%

Dividendos sujetos al pago del impuesto	8,000.00
(X) Factor DVT 2005 (para 2008)	<u>1.3889</u>
(=) Base del Impuesto	11,111.20
(X) Tasa del Impuesto	<u>28%</u>
(=) Impuesto por tasa del 30%	3,111.14

Dividendos sujetos a la tasa del 5% o 3%

7,000.00 Dividendos CUFINRE
<u>1.5385 Art 2 trans XLV</u>
10,769.50
5% Tasa 5% ejercicio 2000
<u>538.48 Impuesto por tasa del 5%</u>

Total Impuesto por enterar 3,649.61

Automatización y Control Integral, SA de CV
Acreditamiento del ISR pagado por Dividendos

	Caso 1	Caso 2
Ingresos acumulables	100,000.00	90,000.00
(-) Deducciones Autorizadas	65,000.00	70,000.00
(=) Resultado Obtenido	35,000.00	20,000.00
(-) PTU pagada	2,500.00	2,500.00
(=) Utilidad Fiscal	32,500.00	17,500.00
(-) Peridas Fiscales pendientes de aplicar	4,500.00	4,500.00
(=) Resultado Fiscal	28,000.00	13,000.00
(x) Tasa del Impuesto	0.28	0.28
(=) ISR del ejercicio	7,840.00	3,640.00
(-) Pagos provisionales	1,600.00	1,600.00
(=) ISR a cargo	6,240.00	2,040.00
(-) ISR pagado por dividendos distribuidos	3,649.61	3,649.61
(=) ISR por pagar o por acreditar	2,590.39	-1,609.61 Acreditable en 2009

Utilidad Fiscal Neta (saldo inicial)	25,000.00
(-) ISR por dividendos acreditados en el ejercicio	
3,649.61/0.4286 *= 8,515.18	8,515.18
*Factor de 2005	-
(-) ISR acreditado por dividendos en el ejerc (CUFINRE)	7,000.00
(=) Utilidad Fiscal Neta (saldo final)	9,484.82

Ejercicio para la correlación Persona Moral y Persona Física

Persona Moral

Determinación de los Dividendos Sujetos al pago normal

Dividendos Pagados	27,000.00
(-) Saldo Inicial de la CUFINRE	7,000.00
(=) Dividendos que no provienen de la CUFINRE	20,000.00
(-) Saldo de la CUFIN	12,000.00
(=) Dividendos sujetos al pago normal del Impuesto sobre la Renta (28%)	8,000.00
(*) Factor del artículo 11 de la LISR	1,3889
(=) Base del Impuesto	11,111.20
(*) Tasa del Impuesto	28%
(=) Impuesto por enterar	3,111.14

Persona Física

No acreditar el ISR pagado por la persona moral

Importe de los dividendos cobrados	8,000.00
(=) Ingresos que debiera acumular a los demas ingresos	8,000.00

Persona Física

Acreditar el ISR pagado por la persona moral

Importe de los dividendos cobrados	8,000.00
(*) Factor del artículo 11 de la LISR	1,3889
(=) Base del Impuesto	11,111.20
(*) Tasa del Impuesto	28%
(=) ISR pagado por la persona moral que distribuyo el dividendo	3,111.14
(+) Dividendos Cobrados	8,000.00
(=) Monto que debiera acumular la Persona Fisica a sus demas Ingresos	11,111.14

Determinación del ISR acreditable

Importe de los dividendos cobrados	8,000.00
(*) Factor del artículo 11 de la LISR	1,3889
(=) Base del Impuesto	11,111.20
(*) Tasa del Impuesto	28%
(=) ISR acreditable	3,111.14

Como se ejemplificó en las cédulas antes descritas es importante recalcar el efecto que tiene el hecho de acumular o no acumular al ingreso de la persona física (accionista) el impuesto que pago la persona moral con motivo del reparto de dicho dividendo. Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas, por lo que en la empresa Automatización y Control Integral, SA de CV la relación es la siguiente:

HILDA GUTIERREZ ESTRADA	1,000	33.33%
OSCAR REYES VALDEZ	500	16.67%
YOLANDA GARCIA VALENCIA	500	16.67%
SUSANA LOPEZ ANGUIANO	1,000	33.33%
Total	3,000	100.00%

En las siguientes cedulas se determinara la utilidad o dividendos que no proviene de CUFIN, así como el Impuesto Sobre la Renta que la sociedad tendrá que pagar por la distribución del dividendo a sus socios:

UTILIDAD O DIVIDENDOS REPARTIDOS A CADA ACCIONISTA				
ACCIONISTA	DE CUFIN	NO DE CUFIN	TOTAL	Participación En el Capital
HILDA GUTIERREZ ESTRADA	12,000.00	95,089.09	107,089.09	33.33%
OSCAR REYES VALDEZ	12,000.00	47,558.81	59,558.81	16.67%
YOLANDA GARCIA VALENCIA	12,000.00	47,558.81	59,558.81	16.67%
SUSANA LOPEZ ANGUIANO	12,000.00	95,089.09	107,089.09	33.33%
Total	48,000.00	285,295.81	333,295.81	100%

ACCIONISTA	DE CUFIN	NO DE CUFIN	TOTAL	Participación En el Capital
HILDA GUTIERREZ ESTRADA	12,000.00	135,844.28	147,844.28	33.33%
OSCAR REYES VALDEZ	12,000.00	67,942.52	79,942.52	16.67%
YOLANDA GARCIA VALENCIA	12,000.00	67,942.52	79,942.52	16.67%
SUSANA LOPEZ ANGUIANO	12,000.00	135,844.28	147,844.28	33.33%
Total	48,000.00	407,573.59	455,573.60	100%

ISE A CARGO DE LA PERSONALIDAD DESTINADO POR ACCIONISTA

ACCIONISTA	DE CUFIN	NO DE CUFIN	TOTAL	Participación
				En el Capital
HILDA GUTIERREZ ESTRADA		40,752.71	40,752.71	33.33%
OSCAR REYES VALDEZ		20,382.47	20,382.47	16.67%
YOLANDA GARCIA VALENCIA		20,382.47	20,382.47	16.67%
SUSANA LOPEZ ANGUIANO		40,752.71	40,752.71	33.33%
Total		122,270.37	122,270.37	244,540.73

UTILIDADES O DIVIDENDOS ACUMULABLES EN LA DECLARACIÓN ANUAL

(DISTRIBUIDOS A CADA ACCIONISTA)

ACCIONISTA	UTILIDADES O	ISR A CARGO	UTILIDADES	Participación
	DIVIDENDOS	DE LA	O DIV	En el Capital
	DISTRIBUIDOS	PER MOR	ACUMUL	
HILDA GUTIERREZ ESTRADA	107,089.09	40,752.71	147,841.80	33.33%
OSCAR REYES VALDEZ	59,558.81	20,382.47	79,941.28	16.87%
YOLANDA GARCIA VALENCIA	59,558.81	20,382.47	79,941.28	16.87%
SUSANA LOPEZ ANGUIANO	107,089.09	40,752.71	147,841.80	33.33%
Total	333,295.81	122,270.37	455,566.18	100%

Hilda Gutierrez Escada**Alternativas en la determinación del Impuesto del ejercicio 2008 para el accionista**

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Ingresos acumulables	150,000.00	150,000.00	150,000.00
(+) Importe de los dividendos cobrados	11,111.14	8,000.00	0.00
(-) Deducciones Autorizadas	56,932.00	56,932.00	56,932.00
(=) Base	104,179.14	101,068.00	93,068.00
(-) Limite Inferior	103,218.01	88,793.05	88,793.05
(=) Excedente sobre el limite inferior	961.13	12,274.95	4,274.95
(*) % sobre el limite inferior	17.92%	16.00%	16.00%
(=) Impuesto Marginal	172.23	1,963.99	683.99
(+) Cuota Fija	9,438.60	7,130.88	7,130.88
(=) ISR a pagar o a favor	9,610.83	9,094.87	7,814.87
(-) ISR acreditable por distribucion dividendos	3,111.14	0.00	0.00
(=) ISR a cargo	6,499.70	9,094.87	7,814.87

Como se puede apreciar en la tabla anterior, el accionista, persona física puede optar para el pago de su impuesto anual en acumular a sus ingresos el monto por el dividendo recibido, si opta por acreditar el ISR que la persona moral pague la opción de calculo uno es la que aplica; sin embargo si el accionista solo acumula a sus ingresos el monto que recibe por el dividendo decretado, sin tomar en cuenta que puede acreditar el ISR que la empresa pago el caso dos ejemplifica su pago y si por el contrario la persona física no acumula el dividendo percibido el caso tres nos muestra que el pago de su impuesto anual se eleva.

CONCLUSIÓN

Una vez realizado el análisis pertinente y concluido el caso práctico de esta investigación, en cuanto a las diferentes alternativas de cálculo para el reparto de Dividendos, y aplicados a la empresa en particular denominada Automatización y Control Integral, SA de CV y los cuatro socios que integran la misma, podemos concluir que los objetivos planteados a un principio dentro de esta investigación son verdaderos ya que con la mecánica de cálculo antes desarrollada y el análisis previo a la situación de la empresa y los socios planteamos un mecanismo de calculo que la Persona Moral no le impacta en la carga contributiva por el hecho de retirar utilidades de la empresa y repartirla a los socios y también analizamos el beneficio que a los socios conlleva el tomar como parte de sus ingresos el reparto a que fueron sujetos.

Para retirar dividendos y utilidades, es necesario considerar la parte que será libre de impuestos y la parte que gravara para efectos del ISR, es por ello que se debe tener bien calculada la CUFIN ya que estas utilidades en su momento pagaron el impuesto correspondiente, misma que se actualizara periódicamente, para que la parte que se retire de esta no grave impuesto.

Este trabajo nos aclaró cómo es que el accionista persona moral que percibe el dividendo no paga ningún ISR por el dividendo que percibe, el impuesto en lo paga la persona moral que realiza la distribución, en virtud de que este es un ingreso que ya pago ISR; así mismo la investigación nos dio las herramientas para estructurar el hecho de repartir dividendos ya que se analizo la Ley General de Sociedades Mercantiles, que nos sirve jurídicamente hablando para llevar a cabo

reglamentadamente el reparto de ganancias, sus términos y formas representando esta una guía legalmente soportada para llevar a cabo el pago de los dividendos.

Así mismo uno de los objetivos de este proyecto de inversión es ofrecerles un panorama más amplio a cada integrante de las sociedades respecto a las alternativas que podrían representar una disminución de su carga fiscal, ya que pueden contar con mecanismos importantes en materia de acreditamiento de impuestos, que no es más que la reducción de los impuesto que tengan a su cargo.

Considero importante que como profesionistas tengamos un conocimiento amplio sobre este tema ya que un alto porcentaje de empresas estarían interesadas en aplicar dichos mecanismos debido a que no se verán impactados a consideración en la carga contributiva que esto generaría, y lo cual para nosotros significaran fuentes de empleo.

A la conclusión que llego con la realización de esta investigación es la de que tanto para una sociedad como para sus socios integrantes es de suma importancia el determinar de manera correcta y apegada a la ley el decreto y distribución de dividendos ya que es la parte medular el saber que ciertas utilidades ya pagaron el impuesto correspondiente y solo queda acumular al socio este importe a sus demás ingresos, por lo que puede optar por el acreditamiento del ISR que la persona moral en su momento pago, este es un análisis a la mecánica que se debe ser tomada en cuenta por los contribuyentes que realizan dichas actividades ya que es muy viable, cuando se busca encontrar un beneficio mayor tanto para la sociedad como el socio en lo individual.

BIBLIOGRAFÍA

❖ **Arrijo Vizcaíno Adolfo**

Derecho Fiscal, Decimo quinta edición Editorial Themis, 2000 México

❖ **Calvo Nicolau Enrique**

Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Conceptos Jurídicos Fundamentales, sujetos y objeto del Impuesto. Tomo I Editorial Themis, mayo 1995

❖ **Chapoy Bonifaz Dolores Beatriz**

Imposición a la Riqueza en México

❖ **Díaz Mata Alfredo**

Invierta en la bolsa

❖ **Ernesto C.**

Derecho Fiscal Editorial Talleres Focet Universal SA, 23 marzo 2000

❖ **Flores Zavala Ernesto**

Elementos de las Finanzas Publicas mexicanas Editorial Porrúa 1986

❖ **Hernández Sampieri Roberto**

Metodología de la Investigación Editorial McGraw-Hill 2006 (4ª. Edición)

❖ **Jáuregui Luis**

La historia fiscal en México Editorial Colegio Mexicano, AC México DF

❖ **Jarach Dino**

El hecho Imponible Tercera Edición Editora e Impresora La ^alle 1280-1328,
Buenos Aires Argentina.

❖ **Lobato Rodríguez Raúl**

Derecho Fiscal 2da. Edición Editorial Harla

❖ **Margain Manautou Emilio**

Introducción al estudio del Derecho Tributario

❖ **Marichal Carlos y Marino Daniela**

De la colonia a Nación, Impuestos y Política en México 1750-1760 Editorial
Colegio de México

❖ **Marichal Carlos**

La bancarrota del virreinato. Nueva España y las Finanzas del imperio español
1810 Editorial Colegio de México

❖ **Sánchez Miranda Arnulfo**

Fiscal 1 Editorial Ecafsa

❖ **Sánchez H. Mayolo**

Derecho Tributario Editorial Ecafsa

❖ **Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge**

Derecho tributario Mexicano Editorial Themis 1988

❖ **Consultorio Fiscal**

Reforma DOF 25/10/1993 Artículo 31

❖ **Secretaria de Hacienda y Crédito Público**

Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008 Publicación Vigente para 2008

❖ **Código Fiscal de la Federación 2008**

❖ **Ley del Impuesto Sobre la Renta 2008**

❖ **Ley General de Sociedades Mercantiles**