



# Universidad Nacional Autónoma de México

## Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

### Tesina

Interpretación de las fracción II y XXV de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR en relación al saldo inicial de la CUFIN 2014

Que para obtener el grado de:  
Especialista en Fiscal

Presenta: Jorge Huerta Barrón

Tutor: Jorge Santamaría García

México, D.F. a 19 de noviembre de 2014



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## ÍNDICE

Lista de abreviaturas .....	4
Antecedentes.....	5
Introducción.....	7
Objetivo general .....	8
Objetivo específicos.....	8
Justificación.....	9
Marco teórico	
I.    Relación jurídico tributaria .....	10
I.1. Obligaciones sustantivas.....	11
I.2. Obligaciones adjetivas .....	11
I.3. Hecho generador del crédito fiscal .....	13
II.   Principios tributarios .....	15
II.1. Principio de legalidad .....	16
II.2. Principio de proporcionalidad .....	16
II.2. Principio de equidad.....	19
III.  Irretroactividad de la Ley y la teoría de derechos adquiridos .....	20
IV.  Método de interpretación de las leyes fiscales .....	26
IV.1 Método exegético o literal .....	27
IV.2 Método lógico y auténtico .....	27
IV.3 Método sistemático.....	28
IV.4 Método interpretación estricta.....	28
V.   Problemática: determinar la correcta interpretación de las fracciones II y XXV del artículo noveno de disposiciones transitorias de la Ley del	

ISR para 2014 en relación con la obligación de llevar CUFIN en términos del artículo 77 de la Ley en comentario.....	31
Conclusiones .....	39
Bibliografía y fuentes diversas .....	41
Anexo 1 .....	45

## **Lista de abreviaturas**

**CPEUM** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

**ISR** Impuesto Sobre la Renta

**CCF** Código Fiscal de la Federación

**SCJN** Suprema Corte de Justicia de la Nación

**CUFIN** Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

**UFIN** Utilidad Fiscal Neta

**CUFINRE** Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida

**CUCA** Cuenta de Capital de Aportación

## Antecedentes

La obligación para los contribuyentes personas morales de llevar la CUFIN entró en vigor a partir del 1 de enero de 1989 con la finalidad de tener control de la distribución de utilidades a sus accionistas; es decir, identificar aquellas utilidades que excedían al saldo de la CUFIN, ya que estas son las que están sujetas al ISR por concepto de dividendos

Este nuevo esquema del tratamiento fiscal de los dividendos surge, de acuerdo a la exposición de motivos de aquel año, como una mecánica más sencilla de control, ya que el esquema de transparencia fiscal<sup>1</sup> ocasionaba efectos no deseados como la descapitalización de empresas.

El saldo de la CUFIN en esencia representa el cúmulo utilidades contables que ya pagaron el ISR en cada uno de los ejercicios fiscales en que se obtuvieron y que, por tanto, cuando se distribuyan vía dividendos, estos no tendrían que ser objeto de impuesto bajo la premisa que ya lo pagaron en el ejercicio en que se generaron las utilidades.

De origen (1989), el saldo inicial de la CUFIN previo la inclusión de las UFIN sólo por ejercicios de 1975 a 1988, lo que implicó un reconocimiento parcial de utilidades si el contribuyente persona moral inicio operaciones con anterioridad a dicha fecha.

En el año de 1999 surge la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) con la finalidad de controlar el diferimiento del ISR, 3% para 1999 y un 5% para los ejercicios de 2000 y 2001, hasta el momento del pago de dividendos en un. Cabe mencionar que cuando se daba el supuesto del pago de dividendos, el saldo de la CUFINRE debía disminuirse con antelación al de la CUFIN, por lo que muy pocos contribuyentes tienen saldo de CUFINRE al 31 de diciembre de 2013.

Con la reforma fiscal para 2002 se abroga la Ley del ISR de 1981, quedando la determinación del cálculo de la CUFIN en el artículo 88 de la Ley del ISR. En dicha reforma, se apreciaron los siguientes cambios que tuvieron impacto en la CUFIN: (i) No se

---

<sup>1</sup> La transparencia fiscal abarco del 1 de enero de 1983 a al 31 de diciembre de 1988, en el que los dividendos distribuidos por sociedades mercantiles residentes en México fueron deducibles.

reconoció expresamente el saldo determinado de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001; (ii) Aparece el concepto de UFIN negativa, cuando el ISR pagado y las partidas no deducibles son superiores al resultado fiscal del ejercicio; (iii) Se permite el acreditamiento del ISR pagado por dividendos que no provengan del saldo de la CUFIN contra el ISR del ejercicio de la persona moral en el año en que se entera la retención, o en los dos años siguientes.

Respecto al no reconocimiento expreso del saldo inicial de la CUFIN, algunos contribuyentes interpretaron de acuerdo a la fracción II del artículo transitorio para 2002, debían considerar el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001 como inicial para ejercicio 2012

Otros contribuyentes, decidieron aplicar lo dispuesto en la regla 3.7.2. de la Resolución Miscelánea para 2002, determinando el saldo inicial de la CUFIN al 1 de enero de 2012 con bases distintas a las determinadas conforme a la Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2001. En esencia el cambio conforme a la regla 3.7.2 consistió en determinar UFIN negativa aún y cuando ese concepto aparece hasta 2012, con lo que los contribuyentes que aplicaron esta regla determinaron una CUFIN menor.

Muchos contribuyentes decidieron ampararse contra el reconocimiento de la UFIN negativa argumentando que la disposición era retroactiva, sin embargo, SCJN resolvió de forma negativa a los contribuyentes, ya que concluye que no existe violación a la garantía de irretroactividad de la Ley bajo la teoría de los derechos adquiridos.

Con la reforma fiscal 2014, se abroga la Ley del ISR de 2002 y nace la nueva Ley del ISR vigente a partir de 1 de enero de 2014. En ella también aparece la obligación de llevar la CUFIN en el artículo 77.

Esta nueva Ley del ISR, tampoco se señala expresamente el reconocimiento del saldo inicial de la CUFIN. Sin embargo, en su artículo noveno fracción II y XXV de las disposiciones transitorias para 2014, se establece, en mi opinión, las bases para su reconocimiento, las cuales son analizadas en el presente trabajo

## Introducción

La determinación de la CUFIN representa para algunos colegas preparadores de impuestos en las compañías, una simple obligación de información, cuyo efecto de utilización es a la hora de la distribución de dividendos. En términos muy generales efectivamente esa es su mecánica de utilización; sin embargo pocos son los que conocen el por qué surgió, cuál es su intención en relación con el anterior tratamiento del esquema de dividendos, qué es lo que trata de evitar con la determinación de su saldo.

Si bien son muchos temas que pueden ser analizados respecto a la CUFIN tales como el efecto de la UFIN negativa; el papel que juega la PTU en la determinación de la UFIN; el si la pérdida fiscal se considera resultado fiscal "0" para efectos de la determinación de la UFIN; sin embargo, no es la intención del presente trabajo opinar respecto a estos temas controvertidos. La finalidad de este trabajo es dar una interpretación de la reforma fiscal 2014 que atañe a la CUFIN.

Este trabajo resultará interesante al lector, ya que si bien no propongo una postura respecto a los temas que comenté en el párrafo anterior, la mayoría si los menciono como una fuente de entendimiento y análisis del por qué la importancia de la CUFIN.

Adicionalmente considero este trabajo es útil al lector, ya que es un tema que afectará en la declaración anual de las personas morales para 2014.



**Objetivo general**

Proponer la debida interpretación jurídica de las fracciones II y XXV de las disposiciones transitorias de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014 en relación con el artículo 77 de la dicha ley.

**Objetivo específico**

Preparar casos numéricos comparando la determinación del saldo de la CUFIN conforme a la fracción XXV, considerando sólo UFIN de 2001 a 2013 y el que se obtuviera conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre 2013

## Justificación

La finalidad de las empresas es la creación de valor económico que pueda ser distribuido a sus accionistas. Esta distribución a través de dividendos tiene diversos efectos fiscales en México, tanto para entidad que los distribuye como para la persona que los recibe.

La legislación fiscal mexicana desde 1964 ha tratado de no dar un efecto de doble tributación a las utilidades de las personas morales, una cuando se obtienen y otra cuando se distribuyen. Ejemplo de ello es el régimen de transparencia que estuvo vigente de 1983 a 1988 en el que se deducían y acumulaban los dividendos percibidos entre personas morales con la intención de sólo gravar a las personas físicas.

A partir de 1989 surge la CUFIN, de la cual ya he hablado en el apartado de antecedentes en cuanto a su finalidad y efectos, sin embargo lo que ha resultado complejo a lo largo del tiempo de su vigencia ha sido la correcta determinación de su saldo, ya que ha sido regulada en dos Leyes del ISR, la de 2002 y la más reciente de 2014. Temas complejos y controvertidos como el concepto de UFIN negativa; diversos criterios en cuanto al papel que juega la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU), y el más reciente con las tesis publicadas en enero de 2012 en el sentido de que incluso la obtención de la pérdida fiscal debe ser considerada como resultado fiscal \$0 para efectos de la determinación de la UFIN.

No obstante la dificultad que implica la correcta determinación del saldo de la CUFIN por lo expresado en el párrafo anterior, y que nosotros como especialistas fiscales debiéramos tener un criterio sobre dichos temas, la intención del presente trabajo es dar una interpretación razonada a las fracciones II y XXV del artículo noveno transitorio para 2014 en relación con el artículo 77 de la Ley del ISR vigentes a partir del 1 de enero de 2014, con la finalidad de que no exista incertidumbre respecto al saldo de la CUFIN que se determinó al 31 de diciembre de 2013

Con lo explicado en el apartado de antecedentes y éste, la correcta determinación del saldo de la CUFIN tiene implicaciones corporativas significativas, ya que de ella depende conocer hasta que monto los dividendos que se distribuyan serán no objeto de ISR por provenir de utilidades contables que ya pagaron impuesto

## **Marco teórico**

### **I. Relación jurídica tributaria.**

El Estado haciendo ejercicio de su potestad tributaria crea diversos tributos para allegarse de los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público.

El tributo de acuerdo a Margáin Manatou (2007, pág. 253) es "El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"

Ahora bien la relación jurídica de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano (2011, pág. 3285) es "aquella que se genera por la existencia de una obligación. En esta relación jurídica existe un sujeto activo (el titular de un derecho, el acreedor), y un sujeto pasivo (el obligado, el deudor)".

De acuerdo a De la Garza (2003, pág. 451), , la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar..."

Derivado de este vínculo jurídico tributario, el Estado en su carácter de sujeto activo establece de manera unilateral los tributos a su favor. Y por otro lado, el sujeto pasivo tiene la obligación de cumplir con las obligaciones establecidas por este.

Las obligaciones que surgen de este vínculo pueden dividirse en principales o también conocidas como sustantivas, y secundarias o también conocidas como formales o adjetivas.

## **I.1 Obligaciones sustantivas**

Éstas son básicamente obligaciones de dar, que van en función del cumplimiento en el cobro/pago del tributo, así como tratándose del reembolso de estos; el pago de intereses moratorios; la garantía de prestaciones tributarias; el pago de sanciones y gastos de ejecución.

Este tipo de obligaciones requieren estar contenidas en ley, ya que como más adelante lo veremos, los elementos de los tributos deben quedar perfectamente establecidos en ella para no dejar dudas lugar a dudas en su aplicación.

## **I.2. Obligaciones adjetivas**

De la Garza (2003, pág. 452) clasifica a estas en:

- i) Relaciones de hacer, tales como proporcionar un informe.
- ii) Relaciones de no hacer, una abstención
- iii) Relaciones de tolerar o soportar, por ejemplo tolerar una visita de inspección.

Al respecto, estas obligaciones pueden estar contenidas en Ley, o incluso en reglas de carácter general tratándose de actos administrativos, las cuales norman la relación entre particulares y la Administración Fiscal.

Estas obligaciones, existen en función a la obligación sustantiva principal, ya sea asistiendo a la autoridad en la determinación, control y cobro de las contribuciones. Es importante señalar que el nacimiento de estas obligaciones pueden darse antes, durante o posterior a la obligación tributaria principal.

Las obligaciones adjetivas en la actual Ley del ISR podemos distinguirlas en su mayoría en los artículos 76; 77 y 78 tales como:

- i) Llevar contabilidad y expedir comprobantes
- ii) Presentar declaraciones, tanto de la determinación del impuesto como informativas

- iii) Formular estados financieros y llevar control de inventarios
- iv) Documentar operaciones con partes relacionadas a precios de mercado
- v) Informar a la asamblea de accionistas respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales
- vi) Llevar la CUFIN
- vii) Llevar la CUCA

Respecto a la CUFIN, consideramos prudente analizar cómo se integra y qué efectos tiene para determinar si se considera una obligación sustantiva o adjetiva. En su determinación influyen los siguientes elementos:

- i) La UFIN, obtenida de restar al resultado fiscal, el ISR pagado del ejercicio, partidas no deducibles y la PTU
- ii) Dividendos o utilidad percibidos de personas morales residentes en México
- iii) Dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes
- iv) Dividendos o utilidades pagados
- v) Utilidades distribuidas a las que hace mención el artículo 78 en relación a la reducción de capital.

Como se puede apreciar, los elementos que conforman la CUFIN no se relacionan con aquéllos que sirvan de base para determinar el ISR; es decir, la UFIN, ni los dividendos percibidos de sociedad residentes en México, ni los dividendos pagados son considerados como un ingreso o deducción en la determinación del ISR, por ello, su obligación de determinarla constituye una obligación adjetiva de hacer para el contribuyente.

Sin embargo, esta obligación adjetiva es sui géneris, ya que al momento de su disminución por pago de dividendos, incide en la obligación sustantiva de la determinación del ISR por dividendos. Al respecto, vale la pena citar la siguiente tesis de jurisprudencia en relación a la obligación adjetiva y su implicación en la obligación sustantiva del procedimiento para determinar la CUFIN, en la tesis jurisprudencial P./J. 17/2013 (10a.), con número de registro 2003840, del Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1, Página: 5 que indica lo siguiente:

## **CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN). LAS NORMAS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO DE SU INTEGRACIÓN PUEDEN EXAMINARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD.**

La eficacia tutelar de **los mencionados principios tributarios rige por antonomasia en la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pero también pueden tener operatividad en obligaciones adjetivas**, accesorias y en deberes formales, siempre y cuando nazcan como consecuencia de la potestad tributaria, e incidan en la obligación sustantiva. **En ese sentido, las normas que regulan el procedimiento de integración de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), sí pueden ser sujetas al escrutinio constitucional, a la luz de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad** contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien no se relacionan con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, al no prever algún elemento esencial del impuesto sobre la renta, el cual incluso se determina con posterioridad a su liquidación, por lo que opera fuera de la estructura de la contribución, **lo cierto es que dicha cuenta constituye un instrumento contable que incide directamente en la determinación del impuesto a pagar por la distribución de dividendos** realizada por las personas morales, **pues se proyecta como parámetro de medición de las ganancias de la empresa susceptibles de ser distribuidas, que ya pasaron por resultado fiscal y pagaron impuesto, por lo que no volverán a causarlo cuando se distribuyan**, máxime si el reparto de dividendos no proviene de la CUFIN o si es excedido su saldo por el monto distribuido, porque entonces dará lugar al pago del gravamen por dividendos; de ahí que la integración de la cuenta mencionada es fundamental para verificar si debe pagarse el impuesto en caso de distribuir dichas utilidades.

### **(énfasis añadido)**

En la anterior cita textual, se analiza la obligación adjetiva de la determinación de la CUFIN y sus implicaciones en la obligación sustantiva del pago del tributo, podemos decir que la existencia del saldo de CUFIN trasciende en la obligación de pago, ya que es parámetro para saber si la distribución de dividendos será objeto de pago del ISR

### **I.3. Hecho generador de las contribuciones**

En todo sistema jurídico, las normas legales se componen por una hipótesis, un mandato y una sanción.

Para Arriola Vizacaíno (2012, pág. 140) "el nacimiento de un tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el presupuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa prevista en la Ley aplicable.

Dependiendo del autor, algunos denominan al momento de nacimiento de los tributos como *hecho generador* o *hecho imponible*. En la legislación mexicana, el nacimiento de las contribuciones se establece en el artículo 6 del CFF:

“Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”

Relacionando este concepto con el origen y determinación de la CUFIN, identifiqué los siguientes momentos de causación del impuesto que tienen implicación en su determinación:

- i) El momento de causación del ISR por parte de la persona moral, que sirve de base –partiendo del resultado fiscal-, para la determinación de la UFIN al cierre del ejercicio
- ii) El momento de la distribución de las utilidades contables que exceden el saldo de la CUFIN.

El hecho generador del impuesto en el primer supuesto es la obtención del resultado fiscal. En el segundo supuesto, la distribución de dividendos *per se* no es el hecho que genera el nacimiento del impuesto, lo es la distribución de dividendos que excede el saldo de la CUFIN; es decir si la distribución de dividendos es menor al saldo de la CUFIN, no existe causación de impuesto; por el contrario si la distribución excede el saldo de la CUFIN, la CUFIN disminuirá su saldo a \$0, el excedente entre el dividendo distribuido y el saldo de CUFIN será el monto objeto de pago de impuesto.

Es por ello que la correcta determinación del saldo de CUFIN es de vital importancia en la causación del impuesto que deriva de la distribución de dividendos

## II. Principios tributarios

Citando a Arrijoa Vizcaíno (2012, pág. 255):

Uno de los dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucional, el cual en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico tributaria se rijan por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar contradecirlos.

En este sentido, el poder del Estado mexicano en materia tributaria no es absoluto, está limitado por la CPEUM primordialmente en su artículo 31, fracción IV, el cual establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

De dicho artículo, podemos reconocer los siguientes principios a los cuales deben apegarse los tributos que se establezcan en México:

- i) Legalidad
- ii) Proporcionalidad
- iii) Equidad
- iv) Destino al gasto público

Para efectos de este trabajo, no definiremos el que respecta al *destino al gasto público*



## II.1. Principio de legalidad

Tendiendo como fundamento la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, el principio de legalidad garantiza que todo tributo debe estar establecido en Ley definiendo los elementos y supuestos del mismo. Al respecto considero conveniente citar la siguiente tesis en materia del principio constitucional de legalidad tributaria. Tesis Aislada 2a. LXII/2013 (10a.), número de registro 2004260, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 2, página 1325.

### **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria, contenido en **el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales**, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos **y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras. (...)**.

(énfasis añadido)

Me parece claro el objeto de este principio, el Estado Mexicano no puede exigir más de lo que está establecido en Ley. Es decir, ni el reglamento de alguna ley tributaria, ni en ningún otro documento de carácter administrativo se puede establecer cargas a los particulares. El establecimiento de estas que no sea en ley es inconstitucional.

## II.2. Principio de proporcionalidad

También a la luz de la fracción IV del artículo 31 constitucional surge el principio de proporcionalidad. De acuerdo a Serra Rojas (1997, pág. 773) "proporción es la

disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí"

En palabras de Arrijo Vizaiño (2012, pág. 267) "el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la Ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravadas"

Considero vital citar la siguiente jurisprudencia en la que concluye que el término proporcionalidad no tiene como finalidad asumir el establecimiento de un sistema de tasa o tarifas. Tesis Jurisprudencial 1a./J. 77/2011, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Agosto de 2011 página 18.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.**

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. (...)

Atendiendo a este principio constitucional de proporcionalidad en relación a la determinación de la CUFIN, resultaría bastante cuestionable el que la Ley del ISR dejara de reconocer UFIN de algún(os) ejercicio(s) en la determinación del saldo de la CUFIN, ya que como se ha mencionado, dicho saldo se conforma con aquellas utilidades contables que ya pagaron impuesto en el ejercicio en que se obtuvieron y, en teoría no tendrían por qué pagarlo de nuevo cuando dichas utilidades se distribuyan.

En este sentido, el no reconocimiento de UFIN en términos del párrafo anterior, podría tener elementos de hacerse valer la violación al principio de proporcionalidad, ya

que no atendería a la capacidad económica del contribuyente al hacer tributar dos veces el mismo objeto a través de dos conceptos distintos, uno la utilidad obtenida por la persona moral, y otro la distribución de la misma. Sobre este tema, vale la pena exponer la siguiente tesis Aislada 1a. CXVI/2010, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, noviembre de 2010 página 58, que toca el tema del por qué los dividendos distribuidos de CUFIN no pagan impuesto.

#### **RENTA. EFECTOS QUE CORRESPONDEN A LA UTILIDAD FISCAL Y A LA FINANCIERA O CONTABLE, FRENTE A LA OBLIGACIÓN DE CALCULAR EL IMPUESTO POR DIVIDENDOS, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.**

El impuesto sobre la renta determinado en términos del artículo 10 de la ley relativa, deriva de los ingresos acumulables, según son definidos por el legislador -excluyendo los ingresos no acumulables, así como los conceptos que la propia ley considera que no son ingreso-, y permite determinar la utilidad o pérdida fiscal tras la aplicación de las deducciones que autoriza la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo relevante precisar que dicho concepto no coincide -no tiene que coincidir necesariamente- con la utilidad contable, atendiendo a las discrepancias que existen respecto a los momentos aplicables para el reconocimiento del ingreso, a la distinción entre los conceptos que no son ingreso para efectos del Título II del mismo ordenamiento, y los que sí lo son, a la diversa periodicidad de la medición que se efectúe al calcular la utilidad, al plazo establecido legalmente para contar con comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, al efecto que tienen las partidas no deducibles, a las diferencias que resulten de la aplicación de los porcentajes máximos de deducción para las inversiones, así como a la posibilidad de optar por la deducción inmediata de inversiones de bienes nuevos de activo fijo, entre otros factores. Ahora bien, el hecho de que un ingreso se refleje en la utilidad fiscal -o en el resultado fiscal, es decir, la cantidad que resulte de aplicar a aquélla las pérdidas de ejercicios anteriores- y, por ende, dé lugar al pago del impuesto sobre la renta, se traduce también en la posibilidad de calcular **la denominada "utilidad fiscal neta", la cual debe registrarse en la cuenta relativa (CUFIN), que es el equivalente fiscal del concepto financiero de utilidades retenidas, y cuyo saldo refleja las utilidades que ya pagaron impuesto y que, por tanto, pueden distribuirse como dividendos libres de impuesto, en tanto que estaría cubierto el tributo respectivo por vía de la utilidad o resultado fiscal. Así, dado que en la CUFIN se registran las utilidades pendientes de distribuir que pagaron impuesto sobre la renta, su saldo disminuirá conforme se repartan los dividendos correspondientes, cuando el saldo de dicha cuenta se agote o cuando no hubiese generado los dividendos que se lleguen a repartir -se entiende, en razón de la utilidad financiera susceptible de repartirse- deberán pagar el impuesto por dividendos contenido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En otras palabras, puede afirmarse que dicho**

impuesto por dividendos se pagará en la medida en la que se decreta su reparto con base en la utilidad financiera conforme a los artículos 18 y 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuando dicha utilidad provenga de conceptos respecto de los cuales la sociedad no haya realizado un valor que constituya un ingreso, o bien, no haya pagado respecto de éste el impuesto sobre la renta, y en tanto que el saldo de la CUFIN sea menor a la referida utilidad financiera. Por tanto, si los dividendos que se reparten no provienen de la CUFIN -es decir, si el saldo de dicha cuenta es excedido por el monto de los dividendos distribuidos-, ello dará lugar al pago del impuesto por dividendos, el cual se determina sobre una base diferente a la del monto entregado al socio, a fin de que el tributo resultante se calcule sobre la ganancia de la cual proviene el dividendo, para lo cual la legislación establece la obligación de piramidar éste, a fin de arribar al monto necesario para pagar el impuesto, considerando que el monto del dividendo es la utilidad neta del impuesto sobre la renta, de ahí que las utilidades repartidas, cuando exceden el saldo de la CUFIN, no dan lugar al pago del impuesto sobre la renta que se cubre por vía de la utilidad o resultado fiscal, pues son utilidades financieras o contables que pueden derivar de conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera como ingreso, de conceptos que la propia Ley considera como ingreso no acumulable, o bien, de conceptos que no han realizado un valor en relación con el cual se hubiese pagado el impuesto sobre la renta.

(énfasis añadido)

### II.3. Principio de equidad

De acuerdo a Serra Rojas (1997, pág. 773) por equidad se debe entender "igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley"

Por otro lado Margáin Manautou (2007, pág. 109) menciona que un tributo es equitativo cuando "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"

Para De la Garza Francisco (2003, pág. 272) el principio de equidad no debe ser entendido sin el proporcionalidad, para él "En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos"

En esencia la equidad significa igualdad ante la ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un tributo.

### III. Irretroactividad de la ley y la teoría de los derechos adquiridos.

En enero de 2012 se publicaron diversas tesis de la Primera Sala de la SCJN en la que concluyó que no existe retroactividad de la Ley del ISR que entro en vigor el 1 de enero de 2002 bajo la teoría de derechos adquiridos en relación al reconocimiento de UFIN negativa en ejercicios anteriores a 2001 bajo el argumento que sí no se habían distribuido dividendos antes de la entrada en vigor de dicha disposición, sólo se estaba ante una simple expectativa de derechos. Al respecto, considero conveniente citar dos de ellas:

Tesis Aislada 1a. XII/2011 (10a.) con número de registro 2000148, de la Primera Sala de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 3, página 2922.

**RENTA. LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL NETA (UFIN) CUANDO SEA NEGATIVA, DEL SALDO DE LA CUFIN QUE SE TENGA AL FINAL DEL EJERCICIO O DE LA UFIN DE EJERCICIOS POSTERIORES, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2002).**

Conforme al artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el denominado "impuesto por dividendos" se causa al momento en que éstos se pagan o distribuyen materialmente al socio o accionista, y esto ocurre cuando dichos dividendos no provienen del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN). En ese sentido, de la interpretación conjunta de los artículos 11 y 88 de la citada ley, se advierte que el supuesto previsto en éstas se compone de los elementos siguientes: a) la integración y actualización del saldo de la CUFIN y b) el pago o distribución material de dichos dividendos, y la consecuencia consistente en la no causación del impuesto sobre la renta respecto de las utilidades que provengan de dicha cuenta; **de ahí que si en los ejercicios fiscales hasta 2001 la persona moral integró la CUFIN bajo la mecánica indicada en la ley vigente sin disminuir la UFIN negativa del saldo de dicha cuenta, pero no realizó pago alguno de dividendos que provinieran de la misma, es claro que no se actualiza el segundo de los elementos del supuesto previsto por las disposiciones legales vigentes en esa época, ni su consecuencia, por lo que ésta puede válidamente modificarse por una ley posterior; sin que por ello los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violen la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a la teoría de los**

**componentes de la norma, al establecer la obligación de disminuir la Utilidad Fiscal Neta cuando sea negativa, del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se tenga al final del ejercicio o de la utilidad fiscal neta de ejercicios posteriores”.**

(énfasis añadido)

Otra tesis en el mismo sentido, es la siguiente Tesis Aislada 1a. XI/2011 (10a.) con número de registro 2000147, de la Primera Sala de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 3, página 2923.

**RENTA. LOS ARTÍCULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL NETA (UFIN) CUANDO SEA NEGATIVA, DEL SALDO DE LA CUFIN QUE SE TENGA AL FINAL DEL EJERCICIO O DE LA UFIN DE EJERCICIOS POSTERIORES, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CONFORME A LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2002).**

Los citados preceptos, hasta el ejercicio fiscal de 2001, no establecían la obligación de disminuir de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) de las personas morales, la Utilidad Fiscal Neta (UFIN) del ejercicio cuando ésta fuese negativa; sin embargo, esta obligación se estableció a partir del ejercicio fiscal de 2002, lo que forzosamente tendría que realizarse con el saldo de dicha cuenta que la empresa mantuviera a esa fecha. Por otra parte, si se considera que conforme al artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el denominado "impuesto por dividendos" se causa al momento en que éstos se pagan o distribuyen materialmente al socio o accionista, y esto ocurre acorde con este precepto cuando dichos dividendos no provienen del saldo de la CUFIN, los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que prevén el procedimiento de actualización de dicha cuenta, vigente a partir de 2002, no violan la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. **Lo anterior es así, porque bajo la teoría de los derechos adquiridos, la no disminución de la UFIN negativa del saldo de la CUFIN o de la UFIN positiva de ejercicios subsecuentes constituía, en todo caso, una expectativa de derecho a favor de dichos contribuyentes, mientras la norma que regulaba la integración de la CUFIN permaneciera así y no se distribuyeran dividendos, pues no puede considerarse como un derecho adquirido de la persona moral que conservara el saldo de dicha cuenta únicamente reduciéndolo cuando se distribuyeran utilidades, ya que el hecho de que hasta antes de 2002 las personas morales realizaran este**

**procedimiento para integrar la CUFIN, no significa que esa condición haya entrado en su esfera de derechos en forma irrevocable**, esto es, de la sola circunstancia de que el legislador previera esa posibilidad conforme a la ley anterior, no se sigue que tuviera el derecho a que indefectiblemente tal situación continuara con la entrada en vigor de la nueva ley”.

(énfasis añadido)

Resumiendo los puntos clave de estas dos tesis, identifico:

- i) El momento de causación del impuesto por dividendos, se genera cuando el importe pagado excede del saldo de la CUFIN
- ii) Que el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001 no preveía el reconocimiento de la UFIN negativa
- iii) Que es válido que una Ley posterior modifique la determinación del saldo de la CUFIN reconociendo UFIN negativa antes del 31 de diciembre de 2001 en los casos en que proceda, si a dicha fecha no se pagaron dividendos que disminuyeran el saldo de la CUFIN.
- iv) Que el saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2001 no constituye un derecho adquirido del contribuyente que no pueda ser revocado, es sólo una expectativa de derecho porque no se ha dado el supuesto de su utilización que es el pago de dividendos.

Si bien no es objeto del presente trabajo dar una opinión respecto a la retroactividad o no de la Ley en relación al concepto de UFIN negativa, considero esencial sepamos la definición de irretroactividad y de la teoría de derechos adquiridos, ya que este fue el argumento utilizado por muchos contribuyentes cuando se ampararon contra la reforma a la determinación de la UFIN a partir de 2002, y que pudiera tomarse de nuevo en cuenta por los contribuyentes ante el aparente no reconocimiento de las UFIN de 2001 y anteriores bajo la nueva Ley del ISR. En este sentido, la CPEUM en su artículo 14 dispone:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”

(...)

De acuerdo a la siguiente tesis, la SCJN menciona que para que una Ley sea retroactiva, no sólo debe tener aplicación en el pasado, sino también debe lesionar derechos de la persona. Tesis Aislada con número de registro 364407, de la tercera sala de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Primera Parte, página 1536.

#### **RETROACTIVIDAD DE LA LEY.**

**La recta interpretación del artículo 14 constitucional, hace ver que tal precepto no reza con el legislador; se dirige a los Jueces, a los tribunales y, en general, a las autoridades encargadas de la aplicación de las leyes o de su ejecución.** Los términos del artículo 14 de la Constitución vigente: "a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", difieren de lo estatuido por el artículo 14 de la Constitución de 1857, que decía: "no se podrá expedir ninguna ley retroactiva". Las leyes retroactivas, o las dicta el legislador común o las expide el Constituyente, al establecer los preceptos del Código Político. En el primer caso, no se les podrá dar efecto retroactivo, en perjuicio de alguien, porque lo prohíbe (sic) la Constitución; en el segundo, deberán aplicarse retroactivamente, a pesar del artículo 14 constitucional, y sin que ello importe violación de garantía individual alguna. En la aplicación de los preceptos constitucionales, hay que procurar armonizarlos; y si resultan unos en oposición con otros, hay que considerar los especiales, como excepción de aquellos que establecen principios o reglas generales. El legislador Constituyente, en uso de sus facultades amplísimas, pudo establecer casos de excepción al principio de no retroactividad, y cuando así haya procedido, tales preceptos deberán aplicarse retroactivamente. **Para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial".**

**(énfasis añadido)**

Respecto al concepto de derecho adquirido, la siguiente tesis define el concepto y lo relaciona con la retroactividad. Tesis Aislada con número de registro 257483, del pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen CXXXVI, Primera Parte, página 80.

#### **RETROACTIVIDAD, TEORIAS DE LA.**

Sobre la materia de irretroactividad, existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y la de las situaciones generales de derecho y situaciones concretas o situaciones



abstractas y situaciones concretas, siendo la primera, el mandamiento de la ley, sin aplicación concreta de la misma. **El derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio;** estos conceptos han sido acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer: **"Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial". "La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos".** "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye".

**(énfasis añadido)**

Considero oportuno, mencionar como la doctrina define a la irretroactividad y la teoría de derechos adquiridos:

Para Alessandri, Manuel & Antonio (1998, pág. 227) "Los derechos adquiridos entran en el patrimonio por un hecho o acto del hombre o directamente por ministerio de la ley"...Asimismo, menciona que "las simples expectativas son esperanzas de adquisición de un derecho fundado en Ley vigente y aún no convertidas en derecho por falta de alguno de los requisitos exigidos por la ley".

De acuerdo a Chabot de L'Allier citado en el libro de Rocha, Cesáreo (2006, pág. 286) "los derechos adquiridos "estaban irrevocablemente conferidos y definitivamente adquiridos antes del hecho, acto o ley que se le quiera oponer". Las denominadas expectativas de derecho son "aquellos derechos que pueden ser revocados por el individuo que los ha conferido"

Por otro lado García Maynez (2008, págs.. 342-388), partidario de la teoría clásica de Merlin<sup>2</sup>, menciona :

La teoría de derechos adquiridos no depende del ejercicio de las facultades legales de las personas. Es cierto que nada impide distinguir los derechos como meras consecuencias normativas de la realización de un supuesto jurídico, del ejercicio de los mismos, que no es ya un derecho, sino un hecho. Más de aquí no se sigue que las facultades legales de una persona sólo se conviertan en auténticos derechos adquiridos en virtud del ejercicio. Pues el derecho no deriva de su ejercicio ni, por consiguiente, puede depender de él.

---

<sup>2</sup> El más sobresaliente expositor de la teoría clásica de los derechos adquiridos según García Máñez

#### **IV. Métodos de interpretación**

El concepto interpretar de acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española es: “explicar o declarar el sentido algo, y principalmente de un texto”

Para Hallivis Pelayo (pág. 78) “un texto jurídico no tiene sentido, ni nos revela su verdadero significado, sino hasta que el intérprete lo descifra y determina su contenido normativa, que después lo aplica”. De esta forma continua “siempre deberá haber una labor interpretativa, una interpretación, como paso previo a la aplicación”

Por otro lado Nava Rodriguez (2008, pág. 243) menciona “La interpretación jurídica consisten en establecer el verdadero significado de una norma o conjunto de normas, la cual trasladándola a la materia tributaria, serían normas a las cuales se les establecería el verdadero sentido o alcance cuando estas no fueran claras, tuviesen diferentes significados o fuese necesario establecer el alcance por contradicciones o vacíos con otras disposiciones”.

Para García Máynez (pág. 325 y 326) “Interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos; por ello tienen significación. Interpretar la Ley es descubrir el sentido que encierra. La ley aparece ante nosotros como una forma de expresión. Tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman los artículos de los códigos”

Con base en las definiciones de estos autores, se tiene en común que interpretar es dar significación al texto legal para después poder aplicar la norma. Sin embargo, el problema es cómo llegar a ese significado, cómo saber si esa interpretación es la correcta a la luz de la simple lectura del texto, de la intención del legislador, de su contexto histórico, de su relación con las demás disposiciones, para ello se han desarrollado varios métodos de interpretación que tiene su origen en distintas escuelas o corriente

Existen muchos métodos de interpretación, sin embargo para efectos del presente trabajo solo mencionaremos los métodos: gramatical; lógico-auténtico; sistemático y de interpretación estricta

#### **IV.1. Método exegético o gramatical**

Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical, sentido común y reglas sintácticas, de las palabras que componen su contexto.

En palabras de Arrijo Vizcaino (2012, pág. 337) "las palabras que encierra los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva de su mera significación gramatical"

El atender sólo a este método de interpretación, puede llevar a casos en que la intención del legislador fue diferente a lo que está plasmado en la disposición.

#### **IV.2. Método lógico y auténtico**

Para Arrijo Vizcaino (2012, pág. 338) "este método no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico. O sea, conforme a esta técnica en primer lugar debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar, y en segundo término para penetrar su sentido, debe buscarse el significado conceptual (ya sea jurídico, técnico, contable, científico, etc.) del texto mismo"

Para otros autores como Hallivis Pelayo (pág.247) el método lógico "trata de averiguar lo que quiso decir el legislador, reconstruyendo el pensamiento del mismo, acudiendo a debates legislativos, exposición de motivos, circunstancias que prevalecerán en la época en que se creó la norma, para conocer el verdadero significado de su expedición

El inconveniente de solo atender a cuál fue la voluntad del legislador es que pocas veces resulta útil, ya que la parte documentada de la exposición de motivos, dictámenes, discusiones parlamentarias es muy general, por lo que este método termina siendo en la mayoría de los casos inoperable.

### **IV.3. Método sistemático**

A este método se le atribuye la interpretación dentro de un contexto. En palabras de Oscar Dueñas (pág. 65) esta interpretación “considera la norma como parte de un todo cuyo significado y alcance debe entonces fijarse en función del sistema jurídico al que pertenece”

De acuerdo a Gaustini (2010):

*sistemática* es toda interpretación que deduzca el significado de una disposición de su colocación en el sistema del derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente, en un subsistema del sistema jurídico total, es decir, en el conjunto de las disposiciones que disciplinan una determinada materia o una determinada institución.

El sistema jurídico o los subsistemas que lo componen se conciben generalmente como conjuntos de normas coherentes (carentes de contradicciones o antinomias) y completos (carentes de lagunas).

### **IV.4. Método de interpretación estricta**

El artículo 5 del CFF dispone:

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Pareciera que el derecho tributario tiene su propio método de interpretación, de acuerdo Arrijo Vizcaíno (2012, pág. 341) este consiste en “aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente su significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley”.

Esta interpretación prohíbe hacer extensivo su aplicación a casos no contemplados por la norma.

Si bien parecería que la interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales debe hacerse con base en el método de interpretación estricta, vale la pena exponer lo que menciona Hallivis Pelayo (pág. 88) en el sentido de que sólo la aplicación debe hacerse de manera estricta, y la interpretación con cualquier método de interpretación. En su modo de leer el artículo 5º “Esta redacción ha sido motivo de confusión, ya que pareciera que interpretación y aplicación se utilizan como sinónimos, lo que ha generado que en algunos casos se considere que se establece una interpretación estricta o, peor aún, restrictiva, lo que por supuesto es totalmente erróneo”

Hallivis sustenta su decir se fundamenta en la exposición de motivos del artículo 5º del 1967, que establece:

Se enuncia...la aplicación estricta de las normas...que señalan cargas a los particulares...Se abandona el calificativo “restrictiva” empleado en el precepto relativo en el Código anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco. No se consideró justificado este principio, en vista del interés público que existe en las normas tributarias. El intérprete debe prescindir de toda actitud parcial y buscar el equilibrio entre los intereses de los particulares y del estado, utilizando para ello diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.

Fortalece la posición de Hallivis la siguiente Tesis Aislada 2a. CXLII/99 con número de registro 192803, de la Segunda Sala de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, página 406.

#### **LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, **la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance”**

(énfasis añadido)

Coincido con el sentido que da Hallivis a la interpretación del artículo 5° del CFF, en el sentido de que, en caso de incertidumbre, cabe cualquier forma de interpretación de las disposiciones fiscales, aunque a la hora de su aplicación esta sí se haga estrictamente.

**V. Problemática: Determinar la correcta interpretación de la fracción II y XXV artículo noveno de disposiciones transitorias de la Ley de ISR para 2014 en relación con la obligación de llevar CUFIN en términos del artículo 77 de la Ley en comento.**

Hasta ahora he disertado la obligación de llevar la CUFIN desde su origen en 1989, qué elementos la conforman; qué tipo de obligación fiscal es y su estrecha relación con la obligación sustantiva del pago de impuesto al momento de distribuir dividendos; he expuesto la discusión que trajo consigo la aparición de la UFIN negativa a partir del ejercicio 2002 y sus implicaciones en la determinación del saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001. Asimismo he mencionado algunos métodos de interpretación. Todo esto me ha servido de base para plantear las siguientes preguntas respecto a la interpretación que debe darse a las fracciones II y XXV del artículo noveno de las disposiciones transitorias para 2014 en relación al saldo inicial de la CUFIN para 2014, las cuales me surgen de la lectura de estas disposiciones en relación de las vigentes en la Ley del ISR al 31 de diciembre de 2013.

1. ¿La fracción II de artículo noveno transitorio de la Ley del ISR para 2014, es la fuente del reconocimiento del saldo inicial de la CUFIN al 1 de enero de 2014?
2. ¿Por qué la fracción XXV del artículo noveno transitorio para 2014 menciona el procedimiento para determinar las UFIN de 2001 y 2013 y no la de ejercicios anteriores?
3. Existe alguna implicación económica que derive de la aplicación de las disposiciones fiscales vigentes al 31 de diciembre de 2013 en la determinación del saldo de la CUFIN en relación con la determinación del saldo inicial de la CUFIN conforme a la fracción II del artículo noveno de las disposiciones transitorias para 2014.



## **Análisis y respuesta a la primera pregunta**

Al respecto, el artículo 77 de la Ley del ISR vigente a partir del 1 de enero de 2014 establece:

Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley (...)

Por otro lado, la fracciones II del artículo noveno transitorio de la misma ley en comento establece:

Artículo noveno. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

II. Se abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002. El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de fecha 17 de octubre de 2003 continuará aplicándose en lo que no se oponga a la presente Ley del Impuesto sobre la Renta y hasta en tanto se expida un nuevo Reglamento.

**Las obligaciones y derechos derivados de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga conforme a esta fracción, que hubieran nacido durante su vigencia, por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en el citado ordenamiento y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, conforme a la Ley que se abroga.**

(énfasis añadido)

Ahora bien pretendo analizar por partes el segundo párrafo de la fracción II transitoria para 2014, la primer parte establece:

II. (...).

"Las obligaciones y derechos derivados de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga conforme a esta fracción, que hubieran nacido durante su vigencia, (...)

Desde mi punto de vista debemos hacernos las siguientes preguntas: i) ¿Es la CUFIN una obligación que deriva de la Ley que se abroga? ii) Esta obligación, ¿nació durante la vigencia de la Ley que se abroga? La respuesta sí, el artículo 88 de la Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2013 obligaba a las personas morales a llevar la CUFIN

"Artículo 88. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta"(...)

La segunda parte del segundo párrafo citado, establece::

(...), "por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley"

El ser una persona moral para efectos fiscales<sup>3</sup> que obtiene ingresos en los términos del artículo 1° de la Ley ISR hace que se cumpla este supuesto

La última parte del citado párrafo menciona:

(...), "deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en el citado ordenamiento y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, conforme a la Ley que se abroga"

---

<sup>3</sup> El primer párrafo del artículo 8 de la Ley de ISR vigente al 31 de diciembre de 2013, menciona que como persona moral se encuentran comprendidas entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y asociaciones en participación cuando a través de ellas se realicen actividades empresariales en México.

Es decir, la obligación de llevar CUFIN debe ser cumplida conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2013, cumpliendo los lineamientos establecidos en ella para la determinación de su saldo.

De una interpretación literal del segundo párrafo, el saldo de la CUFIN que se determinó al 31 de diciembre de 2013 con las disposiciones vigentes en dicho año, se debe considerar como el saldo inicial de la CUFIN para 2014 de acuerdo con la fracción II de disposiciones transitorias.

Por otro lado, también se está analizando esta disposición a la luz del método sistemático, ya que estamos entendiendo a la Ley de ISR como una sola, bajo la premisa de que por medio de fracción II de la disposición transitoria para 2014 se conecta a dos las dos leyes del ISR, la del 2002 y la del 2014.

Conforme a lo comentado en los párrafos anteriores y derivado de una interpretación literal y sistemática, consideró que el saldo de la CUFIN que se determinó al 31 de diciembre de 2013 es el saldo que se debe considerar como inicial conforme al segundo párrafo de la fracción II del artículo noveno de las disposiciones transitorias para 2014, con lo que esto contesta la primer pregunta.

## **Análisis y respuesta a la segunda pregunta**

Citemos textualmente la fracción XXV del artículo noveno de las disposiciones transitorias para 2014.

**“XXV. Para los ejercicios de 2001 a 2013,** la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de que se trate. Asimismo, por dicho periodo se sumarán los dividendos o utilidades percibidas y se restarán los dividendos distribuidos conforme a lo dispuesto en la Ley vigente en los ejercicios señalados.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio de que se trate, de las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto y, en su caso, de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, 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 2013 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 impuesto sobre la renta será el pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y dentro de las partidas no deducibles no se considerarán las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

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 2013”

Para el análisis de esta disposición, considero valioso conocer el significado de preposición **para**, que se menciona al inicio de la disposición:

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la preposición se define:

- “1. prep. Denota el fin o término a que se encamina una acción
- 2. prep. Hacia (ll en dirección a).
- 8. prep. Por o a fin de”

De este análisis de significados, podemos decir que la disposición delimita a que por lo ejercicios 2001 a 2013 la determinación de la UFIN se lleve a cabo conforme a las disposiciones vigentes en el ejercicio de que se trate. Y entonces me surgen las siguientes dudas: i) ¿y por ejercicios de 2000 hacia atrás, la UFIN no se determinará conforme a las disposiciones vigentes en el ejercicio de que se trate? ii) Si del análisis concienzudo de la fracción II del mismo artículo transitorio quedada claro que el saldo inicial de la CUFIN se determina conforme a las disposiciones fiscales vigentes al 31 de diciembre de 2013, ¿por qué reiterar que por los ejercicios de 2001 a 2013 se determinan conforme a disposiciones vigentes en esos años?

Respecto a las UFIN de 2000 y anteriores, si verificáramos qué de diferente tiene la determinación de la UFIN de 2002 a 2013 conforme a la Ley de 2002 vigente al 31 de diciembre de 2013, con la determinación de la UFIN de 1989 a 2001 conforme a la Ley de 1981 vigente al 31 de diciembre de 2013, llegaríamos a la conclusión que la diferencia es el controvertido concepto de UFIN negativa que no preveía la Ley vigente al 31 de diciembre 2001.

Por otro lado, respecto a la por qué pareciera reiterativa la fracción II del artículo noveno transitorio para 2014, ni en la exposición de motivos ni en los dictámenes de las Cámaras de Diputados y Senadores del Honorable Congreso de la Unión, se aprecia razón del por qué el legislador hace énfasis en cuanto a la aplicación de las disposiciones de Ley vigentes correspondientes tratándose de la determinación de las UFIN de 2001 a 2013, por lo que una interpretación auténtica no es aplicable en el tema en comento. Tal vez la intención del legislador fue no dejar dudas al contribuyente de que debe reconocer, en los casos en que proceda, la UFIN negativa.

A la luz de una interpretación sistemática, considero que para poder interpretar la fracción XXV antes se tiene que haber analizado la fracción II –tal como lo hice- ya que la fracción II, en mi opinión, es la que da vigencia al saldo que traía la CUFIN al 31 de diciembre de 2013 como inicial para 2014, y la fracción XXV sólo es reiterativa en cuando a que las UFIN de 2001 a 2013 deben calcularse conforme a las disposiciones vigentes en el momento en que se obtuvieron. Con esto, contesto la segunda pregunta

### **Análisis y respuesta a la tercera pregunta**

En las preguntas anteriores, analizamos el saldo inicial de la CUFIN para 2014 y la interpretación que debe dar a la determinación de las UFIN de los ejercicios 2001 a 2013. En lo que respecta a la tercera pregunta, analizaremos la forma en que la fracción XXV hace determinar al contribuyente el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2013 con los elementos que la conforman solo de los ejercicios 2001 a 2013, y posteriormente se comparará con el determinado conforme a la Ley vigente al 31 de diciembre de 2013.

En este sentido, citaré a la letra lo que expresan el primer y último párrafo de la disposición transitoria en comento:

**XXV. Para los ejercicios de 2001 a 2013**, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de que se trate. Asimismo, por dicho periodo se sumarán los dividendos o utilidades percibidas y se restarán los dividendos distribuidos conforme a lo dispuesto en la Ley vigente en los ejercicios señalados.

(...)

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 2013

De la lectura de dichos párrafos, identificamos que los conceptos que forman la CUFIN, tales como la UFIN; dividendos percibidos o pagados, así como utilidades percibidas o pagadas, deben de actualizarse desde el mes en que se obtengan o paguen, hasta diciembre del año 2013. Este procedimiento es distinto al que establece el segundo párrafo del artículo 88 de la Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2013, que establecía:

Artículo 88. (...)

“El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Efectivamente, es un procedimiento distinto en cuando a la actualización de la cuenta establecen ambas disposiciones. Como anexo 1, mostramos un ejemplo en el que una persona moral inicia actividades en el ejercicio 2001 y desea conocer su saldo de

CUFIN al 31 de diciembre de 2013, con las disposiciones fiscales vigentes al 31 de diciembre de 2013 y por otro lado, determinar su saldo conforme a la fracción XXV del artículo noveno transitorio para 2014.

De la comparación de dichos procedimientos, observamos lo siguiente:

1. La diferencia por el efecto de actualización que deriva de la obtención de cada uno de los conceptos que integra la CUFIN conforme a los cálculos es casi nulo en periodos inflacionarios;
2. En periodos deflacionarios conforme al artículo 88 vigente al 31 de diciembre de 2013, sí existe una desviación considerable, ya que hay que recordar que el saldo actualizado a cierta fecha de CUFIN, se volvía a actualizar a la fecha de obtención o pago de algún dividendo, generalmente en fechas distintas de diciembre y que durante el año tradicionalmente existen meses con deflación, por tanto si existió pago o cobro de dividendos durante un mes con deflación, el índice que se tuvo q haber tomado conforme al artículo 17-A del CFF nunca debe ser menor a 1.

Siguiendo el ejemplo del párrafo anterior, pero determinando el saldo de la CUFIN conforme a la fracción XXV del noveno transitorio para 2014, el dividendo que se percibió o pago durante un periodo deflacionario, se actualiza desde ese mes hasta diciembre de 2013, con lo que éste cálculo absorbe la deflación que el cálculo conforme al artículo 88 no hace al tomar como 1 el factor de actualización

Conforme al cálculo que muestro en el anexo 1, y la explicación que doy en los párrafos anteriores, determino que hay una afectación para los contribuyentes personas morales que inician operaciones antes del 1 de enero de 2014 en la determinación del saldo de la CUFIN, ya que el cálculo conforme a la fracción XXV absorbe periodos inflacionarios que el cálculo del 88 no toma.

## Conclusiones

Dada la importancia que tiene el saldo de la CUFIN de las personas morales contribuyentes del ISR en el momento de la distribución de dividendos, consideré importante tener una postura interpretativa de las disposiciones fiscales de la reforma fiscal para 2014, ya que de la simple lectura de las fracciones II y XXV de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR en relación al artículo 77 de la misma Ley, quedaba incertidumbre respecto al saldo inicial de la CUFIN y el por qué la fracción XXV sólo hacía mención a UFIN de los ejercicios 2001 a 2013.

Buscar la debida interpretación a estas disposiciones me llevo a conocer diversos temas controvertidos que se han suscitado a lo largo de la vigencia de la CUFIN que derivaron de, cambios de Ley, como lo fue el concepto de UFIN negativa; de incorporación de nuevos tratamientos a elementos que la conforman, tales como la PTU que paso de ser una partida deducible a ser una partida disminuible de la utilidad fiscal. Estos hechos por mencionar algunos, tornaron compleja la determinación de la UFIN, ya que el contribuyente para interpretar y aplicar correctamente las disposiciones que la atañen, necesariamente tuvieron que conocer todas y cada una de las mismas para determinar su impacto.

Derivado del análisis a la problemática planteada, me permito enunciar las siguientes conclusiones:

- I) La CUFIN es una obligación adjetiva para las personas morales que tiene impacto en la obligación sustantiva del pago del impuesto por dividendos en caso de exceder el saldo de CUFIN, de ahí la importancia de su correcta determinación.
- II) El saldo final de la CUFIN que se determinó confirme a las disposiciones de la Ley del ISR vigentes al 31 de diciembre de 2013, es el saldo que debe tomar como inicial de la CUFIN para 2014 conforme a la fracción II del artículo II transitorio para 2014



- III) La fracción XXV de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2014, es reiterativa de la fracción II del mismo artículo transitorio, en cuando a que las UFIN de 2001 a 2013 deben calcularse conforme a las disposiciones vigentes en dichos años, ya que eso mismo lo establece la fracción II, si bien no expresamente, sí derivado de un análisis interpretativo.
  
- IV) La actualización de la CUFIN conforme al primero y último párrafo de la fracción XXV de la disposición transitoria para 2014, sí tiene un impacto desfavorable para el contribuyente en periodos deflacionarios tal como se aprecia en el anexo 1. Es decir, la CUFIN que se calcula conforme a la fracción XXV del mencionado artículo transitorio absorbe periodos deflacionarios que no se hacen conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2013.

## Bibliografía y fuentes diversas

- Adolfo, A. V. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
- Alessandri, A., Manuel, S., & Antonio, V. (1998). *Tratado de Derecho Civil*. Colombia: Editoria Jurídica de Chile.
- Calvo Nocolau, E. (2013). *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. México: Themis.
- Cesáreo, R. O. (2006). *Manual de introducción al Derecho*. Colombia: Universidad del Rosario.
- De la Garza, S. F. (2003). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- Eseverri, J. A. (2008). *Dividendos*. México: Themis.
- Fiore, P. (2009). *De la Irretroactividad e Interpretación de las Leyes*. España: Editorial Reus.
- Flores Zavala, E. (2001). *Elementos de las Finanzas Públicas*. México: Editoria Porrúa.
- García Maynez, E. (2008). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Editoria Porrúa.
- Gaustini, R. (Estudios Sobre Interpretación Jurídica). 2010. México: Editorial Porrúa.
- Luciano, H. P. (s.f.). *Interpretación en Materia Tributaria*. México: Investigaciones Jurídicas UNAM.
- Margáin Manautou, E. (2007). *Introducción al Estudio del derecho tributario mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- Nava Rodriguez, M. A. (s.f.). *La Interpretación de las Disposiciones Fiscales o Tributarias a través de sus Métodos*. México: Investigaciones Jurídicas UNAM.
- Planiol, M. (1999). *Derecho Civil*. México: Oxford University Press.
- Serra Rojas, A. (1997). *Derecho Administrativo: segundo curso: doctrina, legislación y jurisprudencia*. México: Editorial Porrúa.
- Trueba Fano, J. M. (2014). *Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Utilidades Distribuidas por Personas Morales Residentes en México*. México: Themis.
- UNAM, I. d. (2011). *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Editorial Porrúa.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis Jurisprudencial P./J. 17/2013 (10a.), con número de registro 2003840, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1, Página: 5

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta .Tesis Aislada 2a. LXII/2013 (10a.), número de registro 2004260, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 2, página 1325.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis Jurisprudencial 1a./J. 77/2011, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Tomo XXXIV, Agosto de 2011 página 18.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis Aislada 1a. XI/2011 (10a.) con número de registro 2000148, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Libro IV, Enero de 2012, Tomo 3, página 2922.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis Aislada 1a. XI/2011 (10a.) con número de registro 2000147, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Libro IV, Enero de 2012, Tomo 3, página 2923.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta .Tesis Aislada con número de registro 364407, de la tercera sala de la SCJN, publicada en el tomo XXIX, Primera Parte, página 1536.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis Aislada con número de registro 257483, del pleno de la SCJN, publicada en el volumen CXXXVI, Primera Parte, página 80.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis Aislada 2a. CXLII/99 con número de registro 192803, de la Segunda Sala de la SCJN, publicada en el Tomo X, Diciembre de 1999, página 406.

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2014), México Dofiscal Editores

Código Fiscal de la Federación (2014), México Dofiscal Editores

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2013), México Dofiscal Editores

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2002), México Dofiscal Editores

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2001), México Dofiscal Editores

Resolución Miscelánea Fiscal (2002), México, Dofiscal.

Romero Cervantes Hugo (2012, Julio) Máximo Tribunal: La cufin negativa no viola la garantía de proporcionalidad tributaria, *Puntos Prácticos*, número 22.

Curiel Piña Luis y Fernández, Pablo (2012, Junio) El Resultado Fiscal "cero" y la constitucionalidad de la UFIN negativa, *Puntos Finos*, número 203.

Alvarado Nieto, Jesús (2012, Julio) Planteamiento de las posibles consecuencias derivadas de las distintas interpretaciones a las tesis referidas, a partir de la revisión detallada de estas últimas, *Puntos Finos*, número 204.

Fernández Figaredo, Rodrigo y Sánchez Rivas Tonatiuh (2012, septiembre) Análisis de los efectos y cuestionamientos que surgen a partir de los actos de distribución de estas ficciones fiscales, *Puntos Finos*, número 206.

Franco Gallardo, José Manuel y Valdivia Hernández, Mireya (2013, Julio) Beneficios que Genera la CUFIN a las empresas, *Puntos Finos*, número 216.

Bretado Víctor y Castillo, Mario (2013, Diciembre) Aspectos sobresalientes del nuevo régimen de pago de dividendos y cufin, *Puntos Finos*, número 221.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2013, Noviembre) ¿Qué está pasando con la CUFIN?, *Fisco actualidades*, número 2013-18, México,

Mancera (2012). Tesis aisladas en materia de utilidad fiscal negativa, comunicado 1087

Presidencia de la República, (diciembre 1988), Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales

<http://pg.dofiscal.com/nxt/onlinepg/index.html#>

Presidencia de la República, (septiembre 2013), Iniciativa de Decreto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

<http://pg.dofiscal.com/nxt/onlinepg/index.html#>

Cámara de Diputados, LXII Legislatura (octubre 2013) Declaratoria de publicidad de dictámenes. De la comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se Expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Cámara de Senadores, LXII Legislatura (octubre 2013) Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos. Dictamen correspondiente a la minuta, proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se Expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley a los Depósitos en Efectivo.

Real Academia de la Lengua Española

<http://www.rae.es/> (noviembre 2014)

ANEXO 1

Actualización saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013 considerando la fracción XXV de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2014

I. Actualización de UFIN de ejercicios 2001 a 2013

Ejercicio	UFIN	INPC origen	INPC dic-13	Factor	UFIN Actualizada
2001	2,030,000	67.1349	111.5080	1.6609	3,371,627
2002	-279,352	70.9619	111.5080	1.5713	-438,946
2003		73.7837	111.5080	1.5112	0
2004	5,188,130	77.6137	111.5080	1.4367	7,453,787
2005		80.2004	111.5080	1.3903	0
2006	3,538,500	83.4511	111.5080	1.3362	4,728,144
2007		86.5881	111.5080	1.2877	0
2008		92.2407	111.5080	1.2088	0
2009	-1,576,750	95.5370	111.5080	1.1671	-1,840,225
2010		99.7421	111.5080	1.1179	0
2011	6,571,700	103.5510	111.5080	1.0768	7,076,407
2012	3,470,207	107.2460	111.5080	1.0397	3,607,974
2013	4,445,000	111.5080	111.5080	1.0000	4,445,000
Importe a considerar en la CUFIN al 31 Dic 2013					<u>28,403,768</u>

II. Actualización de dividendos percibidos de ejercicios 2001 a 2013

Ejercicio	(*) Dividendo	INPC origen	INPC dic-13	Factor	Dividendo Actualizada
2001		67.0421	111.5080	1.6632	0
2002	1,000,000	70.6544	111.5080	1.5782	1,578,200
2003		73.4679	111.5080	1.5177	0
2004	518,813	77.4537	111.5080	1.4396	746,884
2005		79.7108	111.5080	1.3989	0
2006	500,000	82.9712	111.5080	1.3439	671,950
2007		86.2316	111.5080	1.2931	0
2008		91.6063	111.5080	1.2172	0
2009	3,000,000	95.1432	111.5080	1.172	3,516,000
2010		99.2504	111.5080	1.1235	0
2011		102.7070	111.5080	1.0856	0
2012	2,500,000	107.0000	111.5080	1.0421	2,605,250
2013		110.8720	111.5080	1.0057	0
					<u>9,118,284</u>

(\*) Los dividendos se percibieron en el mes de noviembre de cada año

### III. Actualización de dividendos pagados de ejercicios 2001 a 2013

Ejercicio	(*) Dividendo	INPC origen	INPC dic-13	Factor	Dividendo Actualizada
2001		65.5044	111.5080	1.7022	0
2002	-500,000	68.5679	111.5080	1.6262	-813,100
2003		71.7880	111.5080	1.5532	0
2004	-500,000	74.8643	111.5080	1.4894	-744,700
2005		78.3075	111.5080	1.4239	0
2006	-500,000	80.6535	111.5080	1.3825	-691,250
2007		83.8373	111.5080	1.33	0
2008	-500,000	87.9852	111.5080	1.2673	-633,650
2009		93.2454	111.5080	1.1958	0
2010	-500,000	96.8975	111.5080	1.1507	-575,350
2011		100.0460	111.5080	1.1145	0
2012	-500,000	103.8990	111.5080	1.0732	-536,600
2013		108.7110	111.5080	1.0257	0
	27,906,249				<u>-3,994,650</u>

(\*) Los dividendos se pagaron en el mes de mayo de cada año

### IV. Determinación saldo CUFIN al 31 diciembre 2013

Suma de UFIN	28,403,768
Suma de dividendos percibidos	9,118,284
Suma de dividendos pagados	<u>-3,994,650</u>
Saldo CUFIN al 31 diciembre 2013	<u>33,527,402</u>

ANEXO 1

Actualización del saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2013 determinada con las disposiciones fiscales vigentes al 31 de diciembre de 2013

Concepto de CUFIN	Ejercicio	INPC		Factor	Saldo inicial		Saldo final
		Origen	Cierre		CUFIN	Importe	
UFIN	2001	67.1349	67.1349	1.0000	0	2,030,000	2,030,000
Dividendo	2002	67.1349	70.6544	1.0524	2,030,000	1,000,000	3,136,372
Dividendo	2002 (1)	70.6544	68.5679	1.0000	3,136,372	-500,000	2,636,372
UFIN	2002	68.5679	70.9619	1.0349	2,636,372	-279,352	2,449,029
UFIN	2003	70.9619	73.7837	1.0397	2,449,029	0	2,546,256
Dividendo	2004	73.7837	77.4537	1.0497	2,546,256	518,813	3,191,618
Dividendo	2004 (1)	77.4537	74.8643	1.0000	3,191,618	-500,000	2,691,618
UFIN	2004	74.8643	77.6137	1.0367	2,691,618	5,188,130	7,978,531
UFIN	2005	77.6137	80.2004	1.0333	7978531.08		8,244,216
Dividendo	2006	80.2004	82.9712	1.0345	8,244,216	500,000	9,028,642
Dividendo	2006 (1)	82.9712	80.6535	1.0000	9,028,642	-500,000	8,528,642
UFIN	2006	80.6535	83.4511	1.0346	8,528,642	3,538,500	12,362,233
UFIN	2007	83.4511	86.5881	1.0375	12,362,233	0	12,825,816
Dividendo	2008	86.5881	87.9852	1.0161	12,825,816	-500,000	12,532,312
UFIN	2008	87.9852	92.2407	1.0483	12,532,312	0	13,137,623
Dividendo	2009	92.2407	95.1432	1.0314	13,137,623	3,000,000	16,550,144
UFIN	2009	95.1432	95.5370	1.0041	16,550,144	-1,576,750	15,041,250
Dividendo	2010	95.5370	96.8975	1.0142	15,041,250	-500,000	14,754,835
UFIN	2010	96.8975	99.7421	1.0293	14,754,835	0	15,187,152
UFIN	2011	99.7421	103.5510	1.0381	15,187,152	6,571,700	22,337,483
Dividendo	2012	103.5510	107.0000	1.0333	22,337,483	2,500,000	25,581,321
Dividendo	2012 (1)	107.0000	103.8990	1.0000	25,581,321	-500,000	25,081,321
UFIN	2012	103.8990	107.2460	1.0322	25,081,321	3,470,207	29,359,146
UFIN	2013	107.2460	111.5080	1.0397	29,359,146	4,445,000	34,969,705
<b>Saldo CUFIN</b>							<b>34,969,705</b>

(1) meses con índices deflacionarios

Saldo CUFIN (diposiciones fiscales al 31 diciembre 2013)	34,969,705
Saldo CUFIN (fracción XXV transitorio)	33,527,402
Desviación en cálculo de CUFIN	1,442,303



## ANEXO 1

**Determinación del saldo de CUFIN considerando en los periodos deflaciones un factor de actualización menor a 1**

Concepto de CUFIN	Ejercicio	INPC Origen	INPC Cierre	Factor	Saldo inicial CUFIN	Importe	Saldo final CUFIN
UFIN	2001	67.1349	67.1349	1.0000	0	2,030,000	2,030,000
Dividendo	2002	67.1349	70.6544	1.0524	2,030,000	1,000,000	3,136,372
Dividendo	2002 (1)	70.6544	68.5679	0.9704	3,136,372	-500,000	2,543,535
UFIN	2002	68.5679	70.9619	1.0349	2,543,535	-279,352	2,352,953
UFIN	2003	70.9619	73.7837	1.0397	2,352,953	0	2,446,365
Dividendo	2004	73.7837	77.4537	1.0497	2,446,365	518,813	3,086,763
Dividendo	2004 (1)	77.4537	74.8643	0.9665	3,086,763	-500,000	2,483,356
UFIN	2004	74.8643	77.6137	1.0367	2,483,356	5,188,130	7,762,626
UFIN	2005	77.6137	80.2004	1.0333	7762625.89		8,021,121
Dividendo	2006	80.2004	82.9712	1.0345	8,021,121	500,000	8,797,850
Dividendo	2006 (1)	82.9712	80.6535	0.9720	8,797,850	-500,000	8,051,510
UFIN	2006	80.6535	83.4511	1.0346	8,051,510	3,538,500	11,868,592
UFIN	2007	83.4511	86.5881	1.0375	11,868,592	0	12,313,665
Dividendo	2008	86.5881	87.9852	1.0161	12,313,665	-500,000	12,011,915
UFIN	2008	87.9852	92.2407	1.0483	12,011,915	0	12,592,090
Dividendo	2009	92.2407	95.1432	1.0314	12,592,090	3,000,000	15,987,482
UFIN	2009	95.1432	95.5370	1.0041	15,987,482	-1,576,750	14,476,280
Dividendo	2010	95.5370	96.8975	1.0142	14,476,280	-500,000	14,181,844
UFIN	2010	96.8975	99.7421	1.0293	14,181,844	0	14,597,372
UFIN	2011	99.7421	103.5510	1.0381	14,597,372	6,571,700	21,725,232
Dividendo	2012	103.5510	107.0000	1.0333	21,725,232	2,500,000	24,948,682
Dividendo	2012 (1)	107.0000	103.8990	0.9710	24,948,682	-500,000	23,725,170
UFIN	2012	103.8990	107.2460	1.0322	23,725,170	3,470,207	27,959,328
UFIN	2013	107.2460	111.5080	1.0397	27,959,328	4,445,000	33,514,313
<b>Saldo CUFIN</b>							<b>33,514,313</b>

**(1) meses con índices deflacionarios**

Saldo CUFIN (2) (diposiciones fiscales al 31 diciembre 2013)	33,514,313
Saldo CUFIN (fracción XXV transitorio)	33,527,402
Desviación en cálculo de CUFIN	-13,089

**(2) considerando periodos deflacionarios**