



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE DERECHO
CIUDAD UNIVERSITARIA**

TEMA:

GRAVAMEN ADICIONAL DEL 10% ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA LAS PERSONAS FÍSICAS QUE PERCIBAN DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO.

T E S I S

**PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:**

JOSÉ LUIS ORTEGA LEAL

ASESORA: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU.

CIUDAD UNIVERSITARIA

2015



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.

No pongan su confianza en hombres importantes, en simples hombres que no pueden salvar, pues cuando mueren regresan al polvo y ese mismo día terminan sus proyectos. Feliz quien recibe ayuda del Dios de Jacob, quien pone su esperanza en el Señor su Dios.
Salmos 143: 3-5.

Le agradezco a Dios por haberme acompañado y guiado, por ser mi fortaleza en los momentos de debilidad, por ser mi protector, por darme la oportunidad de tener una vida llena de vida.

A mi madre y padre, porque sus caídas y fracasos fueron un impulso.

A ti Zayra, por el amor y apoyo incondicional

A mis hermanos, por todo lo que hemos vivido juntos.

Universidad Nacional Autónoma de México, por los aprendizajes de vida y por la formación académica.

Doctora Margarita Palomito Guerrero, por su tiempo y asesoramiento en el presente trabajo de investigación.

A todos los demás, que han sido parte importante en mi vida y que con su granito de arena han aportado algo a mi ser.

ÍNDICE

Capítulo I. Marco constitucional de las contribuciones

| | |
|--|----|
| 1.1. Marco Constitucional de las contribuciones..... | 1 |
| 1.1.1. Artículo 73 fracción VII y XXIX Constitucional..... | 2 |
| 1.1.2. Artículo 72 inciso H Constitucional | 5 |
| 1.2. Principios constitucionales de las contribuciones..... | 8 |
| 1.2.1. De no discriminación | 9 |
| 1.2.2. Generalidad..... | 14 |
| 1.2.3. Proporcionalidad..... | 17 |
| 1.2.4. Equidad..... | 23 |
| 1.2.5. Legalidad..... | 26 |
| 1.2.6. Reserva de Ley | 28 |
| 1.2.7. Destino al Gasto Público | 31 |
| 1.3. El principio de Libre configuración legislativa. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación..... | 34 |

Capítulo II. La contribución llamada Impuesto.

| | |
|--|----|
| 2.1. Impuestos | 37 |
| 2.1.1. Concepto | 38 |
| 2.1.2. Clasificación de los impuestos | 40 |
| 2.1.2.1. Directos e indirectos | 40 |
| 2.1.2.2. Personales y reales | 41 |
| 2.1.2.3. Específicos y Ad Valorem | 42 |
| 2.1.2.4. Generales y Especiales | 42 |
| 2.1.2.5. Con fines fiscales y extrafiscales | 42 |
| 2.1.2.6. Impuestos Alcabalatorios | 44 |
| 2.1.2.7. Impuestos cedulares | 44 |
| 2.2. Impuesto sobre la Renta | 46 |
| 2.2.1. Antecedentes de la LISR | 47 |
| 2.2.2. Elementos del Impuesto sobre la Renta | 60 |

| | |
|--|----|
| 2.2.3. Sujetos | 60 |
| 2.2.3.1 Criterios de Vinculación | 62 |
| 2.2.3.2 Persona física | 65 |
| 2.2.3.3. Persona Moral | 66 |
| 2.2.4. Objeto | 67 |
| 2.2.5. Base gravable | 69 |
| 2.2.6. Tasa o tarifa | 69 |
| 2.2.7. Obligaciones | 70 |
| 2.2.8. Deducciones | 75 |
| 2.2.9. Calculo | 78 |

Capítulo III. Régimen de los dividendos en México.

| | |
|---|-----|
| 3.1. Antecedentes fiscales de los dividendos | 92 |
| 3.2. Concepto de dividendo | 104 |
| 3.3. Dividendos fictos | 118 |
| 3.4. Mecánica para el cálculo de la distribución de dividendos, antes y después de la reforma | 123 |
| 3.5. La retención | 142 |
| 3.6. La reinversión del dividendo establecida en la LISR | 144 |
| 3.7. Beneficios. Acreditamiento del impuesto pagado contra el ISR propio ... | 149 |
| 3.8. Efectos de la distribución de dividendos | 151 |

Capítulo IV. Constitucionalidad del gravamen adicional del 10% establecido en la LISR

| | |
|---|-----|
| 4.1. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de libre configuración legislativa | 154 |
| 4.2. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de no discriminación | 172 |
| 4.3. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de proporcionalidad tributaria | 174 |
| 4.4. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de equidad | 183 |

| | |
|--|-----|
| 4.5. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de Legalidad | 187 |
| Propuesta de reforma al artículo 140, segundó párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del ejercicio fiscal 2014 | 189 |
| CONCLUSIONES | 192 |
| BIBLIOGRAFÍA | 196 |

INTRODUCCIÓN

“No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno.

Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario a lo menos que sea por lo que puede siempre.”

El espíritu de las leyes.
Montesquieu

El 11 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del impuesto sobre la Renta y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Dentro de las principales modificaciones que se establecieron en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, se encuentra la expedición de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”), misma que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2014, la cual resulta muy similar a la ley abrogada (ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013), sin embargo, en la legislación actual, el legislador estableció nuevas disposiciones que establecen el pago del impuesto sobre la renta (“ISR”) sobre ingresos que antes de la entrada en vigor de dicha ley no existían, como es aquel impuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley en comento; disposición que resulta cuestionable, desde una perspectiva constitucional.

A través del precepto legal referido, se estableció un nuevo tributo que tiene por objeto gravar los ingresos que perciban las personas físicas residentes en territorio mexicano, por concepto de dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México, esto es, grava las utilidades generadas por las personas morales en una segunda fase, al ser repartidas a sus socios o accionistas.

El impuesto referido está sujeto a una tasa del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos, cantidad que deberá ser pagada vía retención por la persona moral que distribuya dichos dividendos o utilidades, sin que la persona física que pague dicho

impuesto pueda acreditarlo contra aquel impuesto pagado en el ejercicio correspondiente.

La justificación expuesta por el legislador para el establecimiento de dicho impuesto, según la exposición de motivos y el proceso legislativo del mismo, consiste en que con el citado gravamen se otorga un tratamiento similar en México al que se encuentra vigente en la mayoría de los países que han decidido tener sistemas duales, que gravan las utilidades de las empresas y después la distribución de éstas.

Adicionalmente, el Ejecutivo Federal señaló que en México la tasa efectiva sobre las utilidades es del 30%, tasa que resulta baja en comparación con la de otros países, situación que tiene un impacto en la recaudación, pues de acuerdo con el Ejecutivo, no es una tasa efectiva adecuada para el tamaño de nuestra economía. En tales términos, del análisis efectuado al proceso legislativo del impuesto referido, se concluye que el mismo tiene como finalidad el evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas para análogo nuestro sistema de renta con otros países de primer mundo.

Asimismo, en lo expuesto en el proceso legislativo se desprende que con dicha reforma, se permite el diferimiento del monto del impuesto a pagar por las ganancias obtenidas por las personas morales, hasta el momento en que se distribuyan dividendos a los socios o accionistas personas físicas. Con lo cual, el Legislador buscó incentivar que las empresas reinviertan sus utilidades y fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Sin embargo, consideramos que el impuesto en análisis resulta inconstitucional – aun tomando en cuenta la justificación expuesta por el Legislador, toda vez que la mecánica, retención y entero del ISR establecidos transgreden diversos principios constitucionales.

Se afirma lo anterior, tomando en consideración que la mecánica propuesta para el cálculo y entero de dicho impuesto, carece de los procesos técnicos contables y fiscales adecuados, pues para determinar una verdadera modificación positiva en el patrimonio de los accionistas personas físicas que perciben dividendos, no solo deben considerarse los ingresos percibidos, si no los egresos efectuados para obtener dichos ingresos, de lo contrario no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de dicho tributo.

Ahora bien, a efecto de demostrar lo anterior, en el presente trabajo de investigación, en primer lugar analizamos el marco constitucional de las

contribuciones, así como los principios que las rigen, tales como el principio de generalidad, proporcionalidad, equidad, legalidad, destino al Gasto Público, reserva de Ley y el principio constitucional a la no discriminación.

Adicionalmente, analizamos el principio conocido como libre configuración legislativa, a través del cual delimitaremos las facultades establecidas por nuestra Carta Magna a favor del Poder Legislativo, con lo cual logramos apreciar que si bien, éste cuenta con la libertad para establecer las contribuciones que considere necesarias para sufragar el gasto público, dicha facultad, si bien es discrecional, no puede considerarse como arbitraria, pues la misma se encuentra limitada por los principios establecidos por la propia Carta Magna.

Posteriormente, examinamos el objeto del ISR, en donde observamos que éste grava los ingresos que modifiquen positivamente el haber patrimonial de los contribuyentes, sin embargo debemos mencionar que a los ingresos percibidos por los contribuyentes, se les deben disminuir las deducciones autorizadas, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, así como el acreditamiento de impuestos previamente enterados, con lo cual tendremos una base efectiva del impuesto al cual aplicar la tasa correspondiente y con ello se obtendrá el impuesto a pagar.

Así, tenemos que el objeto del impuesto sobre la renta recae sobre una utilidad neta, con lo cual se tributa de acuerdo a una verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Ahora bien, hecho el análisis doctrinal, legal y constitucional antes referido, se abarcó el proceso histórico del régimen fiscal de los dividendos en México, el que se llevó a cabo a través del análisis de las diversas leyes del ISR, comenzando con la Ley del Centenario y concluyendo con la Ley que contiene el impuesto objeto del presente trabajo de investigación.

Finalmente, se realizó el estudio del régimen fiscal de los dividendos en México, a partir del 1° de enero de 2014, a la luz de los principios constitucionales establecidos en los artículos 1° y 31 fracción IV, de lo que concluimos que éste resulta contrario a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que se deja de atender la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de dicho tributo, les otorga un trato inequitativo a los contribuyentes, y adicionalmente, les otorga un trato de discriminación a los inversionistas, dependiendo de la persona moral en la que decidan invertir su patrimonio.

MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

SUMARIO: 1.1. *Marco Constitucional de las Contribuciones;* 1.1.1. *Artículo 73, fracciones VII y XXIX Constitucionales;* 1.1.2. *Artículo 72 inciso H y 74 fracción IV Constitucionales;* 1.1.3. *Artículo 31 fracción IV Constitucional;* 1.2. *Principios Constitucionales de las contribuciones;* 1.2.1. *Principio de no discriminación;* 1.2.2. *Principio de generalidad tributaria;* 1.2.3. *Principio de Proporcionalidad Tributaria;* 1.2.4. *Principio de Equidad Tributaria;* 1.2.5. *Principio de legalidad tributaria,* 1.2.6. *Principio de Reserva de Ley en materia Fiscal;* 1.2.7. *Destino al Gasto Público;* 1.3. *Libre configuración legislativa. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*

1.1. MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

“La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y los problemas básicos de una comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”¹.

Nuestra Constitución contiene los lineamientos que rigen la convivencia entre las personas y el Estado, así como el funcionamiento de éste último, resultando la norma fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, lo cual implica que el resto de las disposiciones jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material.

En este contexto, nuestro máximo ordenamiento jurídico establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma derivan de ella y no pueden, bajo ningún motivo, contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales²

Por lo tanto, consideramos que la Constitución es un ordenamiento que se nutre con nuestra realidad como país y voluntad como pueblo, constriñendo nuestra identidad nacional, la actual y la que deseamos para el futuro, debiendo encontrarse estrictamente relacionado con las realidades humanas, con el día a día de los

¹ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Decimonovena Edición, 1999, página 1994

² Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, 2a. Edición 1985, pág. 20

gobernados, buscando respetar y proteger sus derechos y garantías fundamentales, determinando las reglas del juego, atendiendo a las necesidades históricas y culturales del país, y con ello, establecer la validez del resto del ordenamiento jurídico nacional.

Dentro de este contexto, nuestra materia no puede constituir un caso de excepción, pues dicha norma fundamental establece la facultad del Poder Legislativo para establecer las contribuciones que considere necesarias y sus limitantes y, asimismo establece los principios que deben regirlas.

En estos términos, a continuación analizaremos la facultad del Estado Mexicano para legislar en materia tributaria, la autoridad competente para llevarlo a cabo, así como los principios constitucionales que rigen la materia, para, con ello, tratar el principio denominado “Libre Configuración Legislativa”.

1.1.1. Artículo 73, fracciones VII y XXIX Constitucional.

La potestad tributaria o poder tributario, derivado del poder originario que la propia Constitución le establece al Poder Legislativo, se define como la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones³

Al respecto, debemos mencionar que cada país cuenta con un sistema de contribuciones, que no es otra cosa que el conjunto de tributos existentes en el mismo en un tiempo determinado.

“México al construirse como un Estado Federal, cuenta con tres niveles de gobierno, el federal, el estatal y el municipal, por lo que el sistema de contribuciones se integra con contribuciones federales estatales y municipales”⁴

A lo que debemos preguntarnos, ¿De los diferentes niveles de gobierno, qué órgano legisla en materia tributaria y sobre qué conceptos?

A efecto de dar respuesta al anterior cuestionamiento, primeramente debemos mencionar que el artículo 49 de nuestra Carta Magna establece el principio de división de poderes, el cual es uno de los principios esenciales de cualquier Estado constitucional, dicho precepto legal establece que el Poder Supremo de la Federación se divide, para su ejercicio, en poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial,

³ Cfr. Carlos María Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 1962, página 268

⁴ Venegas Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Mayo 2014, Editorial Oxford, página 42

realizando cada uno de los Poderes, funciones específicas que la propia Constitución Federal les establece.

Adicionalmente, en su segundo párrafo, dicho precepto constitucional señala que no podrán reunirse dos o más poderes (legislativo, ejecutivo y/o judicial) en una sola persona o corporación, ni depositarse el Poder Legislativo en un solo individuo.

Al respecto, debemos mencionar que el Poder Legislativo es el encargado de crear las normas legales, siendo el órgano facultado para expedir cualquier tipo de ordenamiento en territorio mexicano, mientras que el Poder Judicial y Ejecutivo las aplican⁵. Así, tenemos que la organización política de nuestro sistema constitucional tiene base en tres poderes, los cuales trabajan de manera conjunta para brindar la finalidad última que busca el Estado de Derecho.

Ahora bien, de conformidad con la Constitución Federal, los órganos legislativos que cuentan con poder tributario son los siguientes:

1. El Congreso de la Unión, en términos de las fracciones VII y XXIX del artículo 73 y artículo 131 primer párrafo.
2. La Asamblea Legislativa del Distrito Federal, de acuerdo con el contenido de la fracción V, base primera del artículo 122.
3. Los Estados de manera indirecta, a través de varias disposiciones, entre ellas el artículo 31, fracción IV, 121, fracción I, 117, 118 y 124, de la Constitución Federal.
4. El Ejecutivo, según lo establece el segundo párrafo del artículo 131 y 129 de forma indirecta⁶.

Como se puede apreciar de lo anterior, en cuanto a la distribución de materias legislativas, y por ende al establecimiento de contribuciones mediante las leyes, en México se sigue el mismo principio estadounidense de división de competencias, de acuerdo al cual lo que no está expresamente atribuido a la Federación es competencia de las entidades federativas⁷.

Bajo este contexto, la pregunta obligada es ¿Qué contribuciones puede establecer cada órgano Legislativo Federal y Estatal?, la respuesta la encontramos en el

⁵ Cfr. Flores García, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano. 6° Ed. México, Editorial Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993, nota 1, página 87.

⁶ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Mayo 2014, Editorial Oxford, página 6

⁷ *Ibidem*, pagina 9.

artículo 124 Constitucional, al establecer que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Sin embargo, nos encontramos ante una disyuntiva, pues si bien la fracción VII del artículo 73 Constitucional, faculta a la Federación para establecer las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, el artículo 124 antes referido faculta a las entidades para legislar sobre aquellas materias que la constitución no le concede expresamente a la Federación.

A lo que debemos señalar que “las facultades del Congreso Federal y de las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos, son concurrentes y no exclusivas; es decir, aquel puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravada por el Estado”⁸.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha establecido que hay concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados. Sin embargo, la primera de las mencionadas tiene facultades conforme al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y esta facultad, así otorgada en términos generales, no se contrapone a las contribuciones establecidas por los Estados y regidos por sus leyes locales, por lo que, los segundos mencionados -los Estados- si les está prohibido expresamente imponer aquellos impuestos a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, de lo que se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije⁹.

De este modo, las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal prevén que el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; y además para establecer contribuciones sobre comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el artículo 27 de la propia Constitución Federal; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza, sin embargo hay

⁸ Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 4ta Edición, Editorial Porrúa, México 1957, página 315.

⁹ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 103-108 Sexta Parte, noviembre de 1977, Página 113.

conurrencia con las Entidades Federativas sobre aquellas contribuciones que no estén expresamente reservadas a la Federación.

Por lo tanto, si las contribuciones establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional no son suficientes para cubrir el gasto público, la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes de ingresos, hasta obtener los recursos suficientes¹⁰.

En estas condiciones, podemos concluir que en términos del artículo 73 Constitucional fracciones VII y XXIX, la Federación cuenta con la facultad de obtener contribuciones para sufragar el presupuesto y si éstas no resultan suficientes, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes con la finalidad de cubrir el gasto público.

Así, existen fuentes impositivas propias de la Federación y otras fuentes en donde puede concurrir la Federación con las Entidades Federativas, sin contrariar las excepciones previstas en la propia Constitución.

No omitimos precisar que constitucionalmente se prevén dos excepciones a la facultad legislativa del Congreso de la Unión, la primera se refiere a las facultades extraordinarias que se conceden al Poder Ejecutivo, en términos del artículo 29 Constitucional; y la segunda hace alusión a la facultad del Ejecutivo Federal para legislar sobre tarifas de exportación e importación, en términos del artículo 131 constitucional, debiendo aprobar, el Congreso, la utilización de la facultad concedida anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Sin embargo, las contribuciones no pueden establecerse de manera arbitraria por el Estado, por lo que el Constituyente estableció los mecanismos que debe seguir el poder legislativo para implementar cualquier tipo de contribución, como lo son, aquellas prerrogativas establecidas en los artículos 72 inciso H y 74 fracción IV, de la Constitución Federal.

1.1.2. Artículo 72, inciso H y 74 fracción IV Constitucionales.

La Cámara de Diputados es el órgano legislativo facultado, por mandato constitucional, para presentar, como cámara de origen, propuestas en materia tributaria, así como para aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la

¹⁰ Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa, Edición 21°, México, 2011, pág. 262.

Federación. Es decir, es el órgano encargado de establecer, como cámara de origen, qué se recauda y en qué se gasta.

El artículo 72, inciso H, Constitucional establece la facultad de la Cámara de Diputados para presentar iniciativas de Ley en materia tributaria.

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

...

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”

Del artículo referido, podemos desprender la facultad de la Cámara de Diputados, como cámara de origen para la creación de leyes tributarias, y con ello, dicha cámara se encuentra facultada para proponer, analizar y discutir cualquier Ley en donde se establezca un tributo y por consecuencia, la Cámara de Senadores fungirá como cámara revisora, pues se limitará a aprobar, o no, las iniciativas presentadas por la Cámara de Diputados.

Esto es, todo proyecto sobre contribuciones deberá presentarse, en primer término, ante la Cámara de Diputados -Cámara de Origen-; si ésta lo aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores -Cámara Revisora- aprobado por dicha Cámara se remitirá el ejecutivo para que, si no tuviera observaciones que hacer, lo publique de inmediato, y así entre en vigor¹¹.

En esas condiciones, la potestad legislativa está sujeta al cumplimiento de los requisitos establecidos por el propio Constituyente, en ejercicio de la soberanía popular, destacando que su expresión tributaria, cuyo fin es establecer contribuciones, es una manifestación unilateral emitida en ejercicio del poder del imperio del Estado que deriva de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos.

Así, debemos precisar que la ley tributaria, como todo ordenamiento jurídico debe contener el ámbito territorial y temporal de su aplicación, así como aquellos

¹¹ Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 21ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2011, pág. 36.

elementos que permitan al gobernado conocer sus derechos y obligaciones, teniendo con ello, seguridad jurídica sobre dicha norma.

Por otro lado, el artículo 74 Constitucional establece las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, y en su fracción IV establece la facultad para efectuar la aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación.

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.”

Como podemos observar, anualmente, la Cámara de Diputados debe examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, y las contribuciones que servirán para cubrir el presupuesto del año en cuestión, a lo que se le conoce como el principio de anualidad en materia tributaria, previa la imposición de contribuciones necesarias para cubrirlo.

En términos de lo señalado, los artículos referidos marcan los lineamientos a través de los cuales se debe establecer una ley en materia tributaria, señalando expresamente el orden en que la autoridad legislativa debe presentar iniciativas de ley, así como para aprobarlas anualmente, a través del presupuesto de egresos de la Federación.

Abundando lo anterior, de conformidad con lo establecido por el Constituyente de 1917, podemos afirmar que el desarrollo de la potestad tributaria confiere originariamente al Congreso de la Unión, con la Cámara de Diputados como cámara de origen y la Cámara de Senadores como cámara revisora, siendo la primera de las mencionadas la obligada a velar por el gasto público, proponiendo iniciativas de ley en materia tributaria, así como aprobando el presupuesto anual de egresos de la federación, de conformidad con los artículos 72 inciso H y 74, fracción IV, todos de la Constitución Federal.

Así, una vez expuesto lo anterior, y con la finalidad de llegar a la conclusión que se pretende, debemos analizar los principios contenidos en los artículos 1° y 31 fracciones IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Los principios generales del Derecho son criterios universales de ética social, o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual, mismos que son reconocidos por el constituyente, incorporándolos y elevándolos a principios constitucionales¹².

Así, los principios constitucionales pueden ser definidos como “las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno de que se trate”¹³.

Por lo que hace a nuestra materia, existen diversos principios constitucionales que rigen a las contribuciones, iniciando con la siguiente interrogante ¿Qué son las contribuciones?

La maestra Sonia Venegas ha establecido que la contribución es la institución medular del Derecho Fiscal o tributario, por lo que todo en el mundo del Derecho Fiscal gira entorno a las contribuciones, entendiéndose por ésta como aquella obligación legal de derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad¹⁴.

En este contexto, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución establece los derechos de los gobernados para contribuir al Gasto Público de la Federación, Entidad Federativa, Distrito Federal o Municipio, de una manera proporcional y equitativa, según dispongan las leyes fiscales.

Esto es, dicho precepto constitucional señala los principios rectores de las contribuciones al amparo de los cuales, los mexicanos estamos obligados a sufragar las erogaciones propias del Estado Mexicano y con ello, se encuentre en aptitud de cumplir con su actividad.

Al respecto, de manera breve, debemos precisar que si bien, el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece la obligación tributaria de los mexicanos de sufragar

¹² Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, Op. Cit. página 6

¹³ Luis María Cazorla Prieto. Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico, en Revista de Derecho Público, números 80-81, Madrid, 1980, p. 525

¹⁴ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, Op. Cit, página 42

los gastos públicos, los extranjeros también se encuentran sujetos a la Potestad Tributaria del Estado Mexicano, lo cual ha sido precisado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.¹⁵

Adicionalmente a los principios antes referidos, el artículo 1° Constitucional establece el principio a la no discriminación, el cual resulta completamente aplicable en materia tributaria, mismo que impide que se dé un trato diferenciado entre aquellas personas que se encuentren en igualdad de circunstancias en territorio mexicano y se dé un trato igual a personas que se encuentran en distintas circunstancias.

Como podemos advertir de lo anterior, la Constitución establece los principios que deben regir a las contribuciones, desde su creación hasta su aplicación, puesto que representan las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicho ordenamiento deben reflejarlos y respetarlos, de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por ende carecerán de validez jurídica¹⁶.

En términos de lo señalado, por razón de orden, a continuación se analizará primeramente el principio a la no discriminación en materia tributaria para, en segundo lugar analizar los principios de generalidad, proporcionalidad, equidad, legalidad, reserva de Ley y de destino al gasto público.

1.2.1. Principio de no discriminación.

El artículo 1° de la Constitución establece que en territorio Mexicano todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que la propia Constitución establece.

Adicionalmente, a partir del 14 de agosto de 2001, se incorporó a nuestro máximo ordenamiento jurídico, el tercer párrafo del artículo 1° que prohíbe toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las

¹⁵ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, tesis CVI72007, Agosto de 2007, página 637, bajo el rubro: "EXTRANJEROS, GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO".

¹⁶ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op Cit, pág. 179

opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas¹⁷.

Del precepto legal en cita, podemos observar que éste refiere a que los gobernados serán iguales en la ley y ante la aplicación de ésta, es decir, la ley se encuentra obligada a tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que implica que en algunos supuestos la Ley no puede hacer distinción alguna y en otros casos, la distinción se encontrará permitida por la propia Constitución; en el segundo de los casos, debe analizarse si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

Adicionalmente, dicho precepto legal prohíbe expresamente la discriminación en territorio mexicano que conlleve a anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, cualquiera que sea la causa de motivación que la origine.

En estos términos, podemos observar que el principio de no discriminación es una variable del principio de igualdad, en donde se prohíbe dar tratos diferenciados a personas que se encuentran en las mismas situaciones y tratos iguales a personas que se encuentran en situaciones diferentes.

Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia Española define al término discriminación, como la acción y efecto de discriminar, y a esta última palabra como seleccionar excluyendo, o dar trato de inferioridad a una persona o colectividad por motivos raciales, religiosos, políticos, entre otros.

De la definición anterior, tenemos que la discriminación consiste en dar un trato desfavorable o de desprecio inmerecido a determinada persona o grupo, por causas injustificadas de diversa índole.

De acuerdo con lo establecido por el maestro Miguel Carbonell al citar a Rodríguez Peñero y Fernández López, son tres los elementos que suelen encontrarse en todos los conceptos jurídicos de discriminación, el primero al referirse a una desigualdad de tratamiento, consistente en una distinción exclusión o preferencia, el segundo, que la desigualdad de tratamiento se base precisamente en una de las causas o criterios que señalan las propias normas jurídicas como prohibitivos, y por último,

¹⁷ Cfr. Carbonell, Miguel. Los Derechos fundamentales en México, México, Distrito Federal, Editorial Porrúa, Primera Edición, 2004, página 180.

que tenga por objeto anular ya sea la igualdad de trato o la igualdad de oportunidades.¹⁸

Por otro lado, debemos mencionar que para que la Ley respete el principio en estudio, el emisor de la norma puede prever situaciones fácticas que requieren un trato diferente, éste debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que lo justifiquen, sin dejarlo al capricho o voluntad del legislador. Además, la igualdad designa un concepto relacional y no una cualidad intrínseca, ya que es una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de "términos de comparación", los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante será libre más no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.¹⁹

Así, tenemos que el principio de no discriminación consagrado como garantía en el artículo 1 Constitucional, prohíbe al legislador partir de elementos arbitrarios para determinar condiciones o tratos desiguales entre los gobernados, por lo que de tratar a sujetos que se encontrarían, en primer lugar en un nivel de igualdad, de manera desigual, el legislador debe estar soportado por elementos objetivos y razonables.

En tal sentido, para soportar constitucionalmente un trato desigual, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que para determinar si una Ley brinda un trato igual o desigual a los gobernados, se debe efectuar el siguiente análisis:

❖ Primeramente se debe analizar si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas.

❖ En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere

¹⁸ *Ibíd*em, pagina 182.

¹⁹ Cfr. Tesis aislada CXXXVIII/2005. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, pág. 40.

alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido.

❖ En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

❖ Por último, es de gran importancia determinar en cada caso lo que se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, ya que la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado²⁰.

Ahora bien, el principio de no discriminación en materia tributaria es un tema que se ha tratado de manera reforzada a nivel internacional, lo que ha provocado que sea la base de diferentes convenios internacionales suscritos por México.

Al respecto, podemos advertir que de conformidad con el derecho internacional público, existen lineamientos generales para la celebración y contenido de los convenios o tratados internacionales.

Por tal razón, y por tratarse de un punto de partida general, debemos tomar como directriz para arribar a una conclusión los comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Dicho modelo en su artículo 24, relativo a la no discriminación, establece medularmente lo siguiente:

²⁰ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XX, tesis 1a. CXXXII/2004, Diciembre de 2004, página 75.

- Tiene por objeto eliminar la discriminación tributaria injustificada en razón de la nacionalidad, evitando tratamientos diferenciados a dos residentes en el mismo Estado sólo por tener una nacionalidad diferente, por lo que en esa medida permite realizar distinciones que no lleven implícita alguna discriminación de esa naturaleza.
- Parte de la existencia de una reciprocidad en los Estados contratantes, pues en ese supuesto los nacionales de uno de dichos Estados no pueden recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.
- Se entiende que se encuentran “*en las mismas condiciones*”, cuando los contribuyentes se ubiquen en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general.
- La expresión “*en particular, con respecto a la residencia*” significa que la residencia del contribuyente constituye un factor relevante para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares, por lo que generalmente no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado contratante; de ahí que permite distinguir entre nacionales residentes y no residentes de su propio territorio.
- La situación fiscal de una persona puede incidir para determinar que los contribuyentes nacionales, o a parte de ellos, no se encuentran “en las mismas condiciones” que los no nacionales, en tanto el régimen relativo no constituya en sí mismo una contravención del apartado 1 del convenio modelo.
- El objetivo esencial de la cláusula consiste en prohibir que un Estado discrimine en contra de los nacionales del otro Estado, por lo que pueden concederse ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros que no se apliquen a sus propios nacionales.
- Que la expresión “*...no serán sometidos... a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos...*” significa que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en la misma situación debe ser la misma, que las modalidades de determinar su base y su liquidación deben ser idénticas, su tasa igual y, por último, que las formalidades de su exacción no pueden ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales.

- El apartado 1 prohíbe únicamente la discriminación basada en la nacionalidad y exige que los restantes factores pertinentes, comprendida la residencia de la entidad, coincidan. La diferenciación en el trato entre residentes y no residentes es una característica esencial de los sistemas tributarios nacionales y de los convenios tributarios, pues generalmente no están en las mismas circunstancias y por, tanto, se establecen regímenes distintos para esos causantes.
- No obstante, por excepción pueden considerarse que se encuentran excepcionalmente en las mismas circunstancias para los efectos del apartado 1 en comento, en los casos en que la residencia no tiene la más mínima importancia en relación con las diferencias en el tratamiento que se estén considerando.

De lo anterior, tenemos que el principio de no discriminación previsto en el artículo 24, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), pretende evitar la aplicación de medidas de proteccionismo fiscal que puedan servir para dificultar a los extranjeros, mediante una carga fiscal y formalidades de la exacción más intensas.

Así, podemos concluir que el Estado Mexicano se encuentra obligado a brindar un trato de no discriminación a toda persona que se encuentre en territorio Mexicano, lo que se traduce en materia tributaria en que toda persona (mexicano o extranjero) que obtenga riqueza del país, debe sufragar el gasto público de igual manera, sin distinción alguna, al amparo del mismo trato, salvo que exista una condición razonable y objetiva, caso en el cual podrá existir una distinción.

Una vez expuesto lo anterior, entraremos a detalle con el análisis de los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, artículo del cual se desprenden los principios de Generalidad, Proporcionalidad, Equidad, Legalidad, Destino al Gasto Público, Reserva de Ley y Seguridad Jurídica; mismos que serán analizados a continuación.

1.2.2. Principio de Generalidad tributaria.

Tal y como fue señalado en el apartado anterior, el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado necesita para satisfacer las necesidades colectivas, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, y con ello se pueda lograr un desarrollo óptimo de los derechos fundamentales de los gobernados.

En este sentido, uno de los principios que debe seguir nuestro legislador en materia tributaria, es aquel denominado “principio de generalidad tributaria” el cual implica que cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir, debe tributar, sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, estructura jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios.

Al respecto, debemos precisar que la causa que legitima la obligación de contribuir es la existencia de capacidad idónea para tal fin.

Esto es, “el principio de generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva, y encuadren en los supuestos establecidos por la ley, paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones”.²¹

Esto es, del análisis integral de nuestra Constitución Federal, podemos advertir que la razón de ser de los derechos económicos, sociales y culturales, promovidos a nivel constitucional, está en el hecho de que su mínima satisfacción es una condición indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos.

De esta forma, sin la satisfacción de unas condiciones mínimas de existencia, sin el respeto de las condiciones materiales de existencia de los individuos, toda pretensión de efectividad de los derechos clásicos de libertad e igualdad formal, consagrados en el Capítulo Primero del Título Primero de nuestra Constitución Política, se reducirá a un mero e inocuo formalismo, se convertirían en un conjunto de buenos deseos, pero que en la vida diaria resultarían poco aplicables.

En este contexto, dentro de los aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31 del citado ordenamiento, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de los gobernados.

Al momento de definir la forma y los términos en los que se ha de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, el Legislador debe destinar el tributo a todas las personas físicas y/o morales que demuestren capacidad susceptible de

²¹ Flores Zavala Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1977, Distrito Federal, Página 179

gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales que se consideren de ineludible cumplimiento.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el siguiente postulado de lo que exige el principio de generalidad tributaria, estableciendo que:

“El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) -en tanto tengan capacidad de pago y quienes queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etcétera- sean sometidos al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria”²².

En este tenor, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas:

- La primera, en sentido afirmativo, que implica que todos deben contribuir — “son obligaciones de los mexicanos”, reza el encabezado del artículo 31 constitucional.
- La segunda bajo la cual puede aproximarse al mencionado principio, en sentido negativo, se refiere a que no deben existir prerrogativas que permitan la liberación de la obligación tributaria²³.

En estos términos, debemos mencionar que la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, con la intención de atender necesidades sociales relevantes, como lo es, atender el Gasto Público.

Así, consideramos que el principio de generalidad no es una afirmación ciega y absoluta en el sentido de que todos los gobernados con capacidad económica deben tributar, sino que claramente se acota a fin de que dicha obligación

²² Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pagina 89.

²³ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, tesis asilada 1a. IX/2009, página 552.

constitucional se proyecte únicamente en los casos en los que ello se justifique, pero sin excepción alguna entre éstos.

Por otro lado, el principio de generalidad en sentido negativo implica que no se exente a quien puede pagar el impuesto. Esto es, el Legislador no debe establecer exenciones a la obligación tributaria, salvo que se tratase de exenciones o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica.

Así, el establecimiento de beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo, e incluso, ser exigido para la realización efectiva de otros principios o para la consecución de otros bienes u objetivos protegidos por la Constitución Federal.

Por lo que en nuestra opinión, y de conformidad con el criterio del maestro Adolfo Arriola, sustentado con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una norma tributaria debe ser destinada a todos los gobernados que tengan una verdadera capacidad contributiva, sin distinción alguna, siempre velando por el derecho al mínimo vital que garantice las condiciones humanas básicas para vivir.

Concluyendo, el principio de generalidad tributaria constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el cual se traduce en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imponible de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre²⁴.

1.2.2. Principio de Proporcionalidad tributaria.

Como se ha comentado con anterioridad, el artículo 31, fracción IV de la Constitución establece los principios de justicia tributaria, encontrando entre ellos la proporcionalidad tributaria, que resulta ser uno de los más importantes en nuestra materia.

Ante lo anterior, es importante hacer mención que “la proporción es la disminución, conformidad o correspondencia debida a las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”.²⁵

La proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria contribuyan al gasto público en atención a su verdadera capacidad

²⁴ Cfr. Tesis Aislada 1a. CCCXC/2014 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Décima Época, Libro 12 Noviembre de 2014 Tomo I.

²⁵ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Decimonovena Edición, 1999, página 773.

contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. Por su parte, el principio de capacidad contributiva funge como límite absoluto y relativo a la potestad tributaria²⁶

Al respecto, debemos mencionar que la proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, que en síntesis, consiste en gravar los ingresos, utilidades o rendimientos de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, de conformidad con su capacidad real para contribuir al gasto público. Esto es, ante el principio de proporcionalidad tributaria, las contribuciones deben mantener una relación directa, tanto con la capacidad contributiva de los contribuyentes como con el objeto del tributo.

Dicho principio es uno de los pilares más importantes en materia de contribuciones, pues implica una aptitud real para pagar contribuciones.²⁷ Lo anterior es así, puesto que para un contribuyente, la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo.

Al respecto, vale la pena mencionar que el término proporcional aparece en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía literalmente lo siguiente:

"Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con **proporción a sus facultades**, sin excepción ni privilegio alguno."

A su vez, la Declaración Número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser **igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.**"

De los anteriores antecedentes, podemos observar que desde hace dos siglos todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

Básicamente, la proporcionalidad constituye una salvaguarda para los contribuyentes y a su vez, un límite para el legislador en el establecimiento de las contribuciones.

²⁶ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal, Editorial Oxford University Press, S.A. de C.V., México, página 69

²⁷ *Ibidem*, pág. 64

Una definición doctrinaria atinada sobre dicha garantía es la formulada por el Magistrado Narciso Sánchez, en su obra “Derecho Fiscal Mexicano”, estableciendo que:

“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.”

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia textualmente lo siguiente:

“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

Como se puede observar del criterio transcrito, la proporcionalidad tributaria se encuentra estrictamente vinculada con la capacidad económica real de los contribuyentes.

Ahora bien, a fin de analizar la proporcionalidad de una contribución es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente la relacionada con el objeto del impuesto, tal como lo ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendido ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

En términos de lo expuesto, el principio de proporcionalidad tributaria persigue que las contribuciones deban ser enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute de una manera justa.

Ahora bien, debemos precisar que la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución de que se trate, por lo que atendiendo el caso en concreto, analizaremos el principio de proporcionalidad tributaria enfocado a los impuestos directos, como lo es el Impuesto sobre la Renta.

En el caso de los impuestos directos, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que éstos perciban, y que ellos efectivamente modifiquen positivamente el patrimonio de los gobernados, así como por el reconocimiento de los gastos y pérdidas en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

Esto es, la proporcionalidad en impuestos directos presupone que la ley conceda a los sujetos el reconocimiento de los ingresos efectivamente percibidos (incremento patrimonial), y además, las erogaciones (deducciones) que éste efectuó para la generación de sus ingresos, así como la disminución de pérdidas de ejercicios anteriores y de acreditamiento de aquellos impuestos efectivamente enterados.

Por tal motivo, la violación a la proporcionalidad en impuestos directos se actualiza desde el hecho de que un tributo grave ingresos que no modifiquen positivamente

el patrimonio de los contribuyentes, como cuando la ley desconoce las erogaciones realizadas por los contribuyentes para la generación de los ingresos objeto del impuesto. Luego entonces, resulta imperativo que la ley considere a las erogaciones efectuadas para la generación de su utilidad, mismas que estarán relacionadas con las actividades objeto del impuesto.

En términos generales, si el impuesto grava aquellos ingresos que no modifican positivamente el patrimonio de los gobernados, o bien, los gastos y/o pérdidas y/o acreditamiento no son reconocidos como disminuibles por la ley, con ello generan una violación a la proporcionalidad tributaria, ya que constituyen detrimentos patrimoniales necesarios para el funcionamiento de los fines de los contribuyentes y la obtención de los ingresos que constituirán la base gravable del impuesto.

Esto es, toda disposición que se traduzca en un desconocimiento de los ingresos que no modifiquen positivamente el patrimonio de los contribuyentes, o bien, de los gastos, erogaciones, pérdidas y acreditamientos en que requiere incurrir el contribuyente para la generación de los ingresos que son materia del gravamen, se traducirá en violatoria al principio de proporcionalidad tributaria, pues implicará que el sujeto pasivo quede obligado al pago del gravamen sobre una base que no representa su auténtica capacidad contributiva.

En consecuencia, para que un impuesto sea proporcional, éste debe atender a la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente. De igual forma, si las leyes desconocen las erogaciones efectuadas, las pérdidas generadas por los contribuyentes derivadas de la realización de sus objetos sociales, o para la generación de sus utilidades, o bien el acreditamiento de impuestos ya enterados, dichas normas transgreden el principio de proporcionalidad tributaria.

En virtud de lo anterior, es válido concluir que un impuesto que grave el ingreso de los particulares será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente en cada ejercicio fiscal.

Es decir, en los impuestos directos, como lo es el impuesto sobre la renta, únicamente debe gravarse la utilidad obtenida, esto es, la cantidad que modifica positivamente el patrimonio del sujeto, lo cual se logra, en términos generales, permitiendo la deducción de las erogaciones necesarias para generar ingresos para el contribuyente, así como el acreditamiento de aquellos impuestos efectivamente pagados por el contribuyente.

En estos términos, en aras de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, el legislador debe reconocer que el objeto del impuesto sobre la renta recaiga precisamente en supuestos que modifiquen positivamente el patrimonio de los gobernados.

Una vez anotado lo anterior, es menester destacar que la proporcionalidad tributaria también conlleva un análisis conjunto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto, esto es, para que un tributo respete el principio de proporcionalidad tributaria, deberá existir congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los contribuyentes, siempre debiéndose estar en relación directa con el objeto gravado, y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

La anterior circunstancia es claramente reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por reiteración, al señalar que “los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos”²⁸.

En este sentido, un impuesto directo es proporcional, cuando:

- Existe congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos;
- La capacidad contributiva tiene relación directa con el objeto gravado, y;
- El hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia.

Por tanto, tal y como fue detallado en el presente apartado, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; así, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

²⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Mayo de 2003, Tesis: P./J. 10/2003, página 144.

En conclusión, consideramos que las leyes tributarias deben, por mandato constitucional, atender a la capacidad contributiva de los causantes a fin de que cada uno de ellos tribute cualitativamente en función de dicha capacidad y, asimismo, afecte fiscalmente una parte justa y razonable de los rendimientos o utilidades obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado.

Y resulta importante destacar que si bien todo tipo de contribución establecida por el Poder Legislativo debe de ser acorde con la capacidad contributiva de los gobernados, ésta también debe ser equitativa, otorgando un trato igual a los causantes que se encuentren en la misma situación y un trato desigual a aquellos contribuyentes que no, introduciendo así el derecho fundamental y garantía denominada como Principio de Equidad Tributaria, el cual se analizará a continuación.

1.2.3. Principios de Equidad tributaria.

Primeramente debemos mencionar que una manifestación específica del principio de igualdad contenido en el artículo 1 de la Ley Fundamental, proyectada sobre el ámbito tributario, se encuentra contenida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, a través del diverso principio de equidad tributaria²⁹.

Esto es, la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley fiscal a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria que se encuentren en las mismas circunstancias.

Por otro lado, debemos mencionar que el elemento de equidad guarda cierta relación directa con la generalidad de la obligación. Esto es, “cuando la ley no es general, resulta evidentemente inequitativa”³⁰.

Ante lo referido, el jurista Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que “una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece”.³¹

²⁹ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo Tomo XXV, Tesis: 1a./J. 97/2006, Enero de 2007, página 231.

³⁰ Pérez Campos José Rivera, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, página 78.

³¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, 1a. Edición 1982, pág. 81.

Ahora bien, siguiendo el criterio del maestro Serra Rojas, por equidad debemos entender

“una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o con la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”.³²

Por su parte, el maestro Emilio Margain estima que un “tributo es equitativo cuando su impacto económico es el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.³³

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1974 señaló que:

“La equidad, toralmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones **deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.** debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, **por una parte el permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual,** pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos”.³⁴

En términos de lo expuesto, el principio de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias en la ley frente a ésta, y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad. Así lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes

³² Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Decimonovena Edición, 1999, página 773 y 774.

³³ Margain Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, 1967, página 109.

³⁴ Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1984, Pág. 325

de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

En resumen, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la Ley, y de un trato distinto a aquellos contribuyentes que se encuentren en una situación desigual.

Finalmente, consideramos que para realizar un análisis al principio de equidad en materia tributaria, debemos tomar en cuenta la contribución en análisis, puesto que de ello dependerá un correcto análisis del principio en cuestión.

Por mencionar de manera ejemplificativa, al analizar la equidad de un impuesto, debemos determinar si el mismo se trata de un impuesto directo o indirecto, puesto que la equidad recae sobre un objeto distinto.

En caso de estar en presencia de un impuesto directo, el análisis de equidad debe partir del supuesto de comparar a los sujetos pasivos de la contribución, es decir, que dos contribuyentes se encuentren en diversidad de situaciones y, por ende, verificar si ese tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión al principio que nos ocupa.

Ahora, cuando estamos ante la presencia de un impuesto indirecto, el análisis puede justificarse no respecto de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino que existirán supuestos en donde el análisis de equidad se efectuó atendiendo a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, en donde el trato inequitativo puede llevarse a cabo por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejando fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, queden fuera del supuesto de sujeción.

En cuanto a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la equidad deberá analizarse a la luz de los sujetos que se encuentren obligados al pago de dicho tributo, esto es, cualquier persona física o moral, nacional o extranjera que obtenga riqueza que modifique positivamente su patrimonio en territorio mexicano, es decir, los sujetos obligados al pago del tributo.

Caso contrario resulta en el Impuesto al Valor Agregado en donde el análisis de equidad deberá llevarse a cabo a través de los bienes y actividades que regula, como lo son la enajenación de bienes, arrendamiento, prestación de servicios o importación de bienes.

Así, de acuerdo con lo señalado por los maestros Serra Rojas y Emilio Margain, criterio que encuentra sustento en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, podemos concluir que el principio de equidad tributaria radica medularmente en dar un trato igual a aquellos que se encuentren en la misma situación y un trato desigual aquellos que no se encuentren en hipótesis diferentes.

1.2.4. Principio de Legalidad Tributaria.

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece que los mexicanos deben contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa, según dispongan las leyes, lo que nos lleva a que no puede existir tributo sin ley, lo cual se encuentra expresado a través del célebre aforismo latino “*Nulum tributum sine lege*”, es decir, no puede existir ningún tributo válido sin una Ley que le de origen³⁵.

A lo anterior se le conoce como el Principio de Legalidad, el cual consiste en que cualquier contribución que cobre el Estado para sufragar el gasto público, debe estar contenida en una Ley (elementos esenciales, delitos, sanciones e infracciones), puesto que la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general deben estar previamente establecidas en un ordenamiento general, abstracto e impersonal.

Al respecto, Eusebio González establece que en su concepción más restringida y propia, “el principio de legalidad tributaria exige que solo puedan ser impuesto por el Estado sacrificios patrimoniales a sus gobernados mediante ley, por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tienen la

³⁵ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op Cit, pág. 194

virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos antes la jurisdicción”.³⁶

En este sentido, todo tributo que afecte el derecho de propiedad, tendrá que llevarse a cabo a través de una Ley, y ésta debe contener todos los elementos necesarios para que el sujeto de derecho se encuentre en aptitud de conocer la totalidad de los elementos constitutivos del tributo.

En este sentido, primeramente debemos mencionar que, de conformidad con nuestra Constitución Federal, la doctrina y diversos criterios jurisprudenciales, el principio de legalidad en general, y en el ámbito administrativo, se deduce del texto de los artículos 14, párrafo segundo y 16, párrafo primero, de la Constitución Federal.³⁷

Así, al interpretar los alcances del principio de legalidad tributaria que en materia de contribuciones consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ha determinado que mediante un acto formal y materialmente legislativo se deberán establecer todos los elementos para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otra, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden, en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

Esto es, el principio de legalidad no solamente establece que para la validez constitucional de un tributo es requisito que éste se prevea en la ley; sino que de manera específica, dicha Ley debe contener los elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), y con ello evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo. En virtud de ello, el legislador es la única autoridad facultada para establecer las contribuciones

³⁶ González García, Eusebio. El principio de Legalidad, en principios tributarios constitucionales, Universidad de Salamanca, España, coedición con el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989, páginas 399 y 340.

³⁷ **Artículo 14. ...**

"Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

necesarias para sufragar el gasto público y sus elementos, y las demás autoridades de la administración pública se someterán a lo establecido en dicho ordenamiento³⁸.

En adición a lo anterior, conforme al principio constitucional señalado, las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de la contribución para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad hacendaria y otorgar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a la amplitud y alcances de su obligación de contribuir al gasto público.

De acuerdo con el criterio del maestro Adolfo Arrijo, en concordancia con los criterios expuestos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que podemos concluir que el principio de legalidad tributaria funge como protector de los contribuyentes, puesto que todo tributo debe encontrarse expresamente contenido en una Ley, en la cual se deberán desprender sus elementos esenciales, delitos, sanciones e infracciones, y dicho ordenamiento deberá ser expedido respetando las limitantes previstas en nuestra Carta Magna, como lo es, que la Ley sea expedida únicamente por el Poder Legislativo, con lo cual se evitará que las autoridades exactoras puedan actuar de manera arbitraria, debiéndose limitar a aplicar lo previsto en la propia Ley.

1.2.5. Principio de Reserva de Ley en materia fiscal.

El principio de reserva de ley en materia tributaria se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en cuanto prevé como obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, con la finalidad de conceptualizar lo que en nuestro sistema jurídico mexicano debemos entender por el principio de reserva de ley, primeramente mencionaremos que la Reserva de Ley puede entenderse como la remisión que hace la Constitución, y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, “se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico”.³⁹

³⁸ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, Pág. 173, de rubro IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

³⁹ Carbonell, Miguel. Sobre la reserva de ley y su problemática actual. Vínculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, No. 42, pág. 33

Ahora bien, tal y como se desprende de la Tesis Jurisprudencial que se transcribe a continuación y de conformidad con la doctrina, clasifica la reservas de Ley en absoluta y relativa.

Por lo que debemos mencionar que “La reserva de Ley absoluta señala que la totalidad de la materia acotada debe venir regulada en exclusiva por la Ley, por lo que la relativa exige la presencia de la ley tan solo a efectos de determinar los elementos fundamentales o la identidad de la prestación establecida, pudiendo confiar al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos”.⁴⁰

Lo anterior encuentra soporte en la tesis P. CXLVIII/97, publicada en la Novena Época en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VI, Noviembre de 1997, página 78, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente.

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. **Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley**, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, **la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa.** La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, **la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes.** **La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.** En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la

⁴⁰ Villalobos Ortiz María del Consuelo, El principio de legalidad, en Principios Tributarios Constitucionales, Universidad de Salamanca, España, coedición con el Tribunal Fiscal de la Federación México, 1989, página 472.

Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, **este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa**, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”

En términos de la tesis transcrita, tenemos que de conformidad con nuestra legislación fiscal y constitucional, la reserva de ley que nos aplica es la relativa, puesto que nuestras propias leyes secundarias permiten que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa en materia fiscal.

Así, consideramos que el principio de reserva de Ley absoluta consiste en la limitación en que cierta materia queda acotada en forma exclusiva a ser regulada por una Ley Formal; y por otro lado, la reserva de ley relativa permite que otras fuentes de Ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, lo que significa que la Ley va a determinar expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deben ajustarse, y con ello, la regulación de las fuentes secundarias deben quedar subordinadas a las líneas esenciales que la propia Ley haya establecido.

En tal sentido, podemos concluir que en materia tributaria, de conformidad con el artículo 73, fracción VII, 72, fracción H, en relación con el 31 fracción IV, todos de nuestra Carta Magna, en Derecho Tributario rige el principio de reserva de Ley, en su vertiente relativa.

Esto es, tal y como se expuso en el primer apartado del presente capitulado, conforme a los artículos 71 fracción VII y 72 fracción H, Constitucionales, el poder del Estado encargado de legislar en materia Tributaria es el Congreso de la Unión - a través de su Cámara de Diputados como cámara de origen-, y dicho tributo deberá ser establecido a través de una Ley, por lo que podemos concluir que nuestra

Constitución reserva la materia tributaria para ser regulada exclusivamente al Poder Legislativo, entorno a los elementos esenciales de los tributos, así como de los delitos e infracciones.

Por otro lado, el artículo 31, fracción IV Constitucional establece que es obligación para los Mexicanos, 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. Lo cual implica que el tributo y la totalidad de sus elementos, como lo son Sujeto, Objeto, Base, Tasa, Tarifa y época de pago, deben encontrarse en la Ley.

Sin embargo, aspectos que no son esenciales en los elementos del tributo, pueden regularse en normas secundarias, las cuales deben estar apegadas a lo establecido por la Ley, y no ir más allá de lo que la propia Ley establece.

Así, no debemos omitir mencionar que constitucionalmente se prevén dos excepciones a la facultad legislativa del Congreso de la Unión:

- Las facultades extraordinarias que se conceden al Poder Ejecutivo, en términos del artículo 29 constitucional; y,
- La facultad del Ejecutivo Federal para legislar sobre tarifas de exportación e importación, en términos del artículo 131 constitucional, debiendo aprobar el Congreso la utilización de la facultad concedida anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Finalmente, no se establece el pago de algún tributo por simple capricho del poder legislativo, sino que todo tributo establecido en territorio mexicano debe tener como finalidad última el contribuir para el Gasto Público de México, principio que se analizará a continuación.

1.2.6. Destino al Gasto Público.

Como ha sido referido en los apartados anteriores, el Estado se encuentra facultado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos, lo que deberá estar acorde a los principios tributarios contemplados en el artículo 31, fracción IV constitucional, siendo uno de ellos el de destino al gasto público.

Dicho principio constitucional consiste en aplicar o utilizar la riqueza recaudada por el Estado, a la satisfacción de necesidades públicas o colectivas a través de los

servicios públicos respectivos, y al cumplimiento de fines administrativos debidamente estipulados en la norma presupuestaria.

Esto es, el Estado se encarga de recaudar de los gobernados las partidas presupuestadas y con ello, cubrir los costos que genera la Administración Pública.

Dicho principio se encuentra previsto en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna que a la letra establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Ahora bien, debemos preguntarnos qué se considera Gasto Público, a lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los gastos públicos no son aquellos gastos que pueda efectuar el Estado, sino que son aquellos gastos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Lo cual ha sido establecido por nuestro Máximo Tribunal a través del siguiente criterio, que a la letra establece:

“GASTOS PÚBLICOS. CUALES LO SON. Por gastos públicos no deben entenderse todos lo que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.”⁴¹

En adición a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de jurisprudencia, ha delimitado el concepto y alcance de este principio constitucional tributario, siendo de citarse, por vía de ilustración, la siguiente tesis:

“GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende

⁴¹ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXVI, página 649.

que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.”⁴²

En tal tenor, y de conformidad con el criterio antes transcrito, el principio constitucional tributario que nos ocupa, garantiza que lo recaudado de las contribuciones sea destinado a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales; y con ello alcanzar el interés colectivo, bajo un principio de justicia social.

Así, la exigencia del artículo 31, fracción IV constitucional no es que la recaudación ingrese a una caja común, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

Ahora bien, los tributos pueden destinarse, desde su origen, a cubrir un gasto especial, siempre que sea en beneficio de la colectividad, sin embargo, tal hecho no cambia la naturaleza de estar destinado al gasto público, ya que bastará con consultar el Presupuesto de Egresos respectivo para percatarse que todos y cada uno de los renglones del presupuesto tienen fines específicos, con un sentido social y un alcance de interés colectivo.

Finalmente debemos cuestionarnos, ¿todo gasto efectuado por la Administración Pública debe entenderse como Gasto Público?

Al respecto, el Maestro Emilio Margáin Manautou en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano señala que el Gasto Público para poder considerarse como tal, debe contener las siguientes características:

1. Que la erogación sea hecha a través de la administración activa. Esto es, que las erogaciones echas por la Federación se lleven a cabo a través de las Secretarías, los Departamentos de Estado y los demás Poderes de la Unión.
2. Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. Se considera que la erogación se justifica cuando ésta se destina a la realización de la función de la administración pública activa y que dicha función se encuentre contemplada en la Ley.

⁴² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tesis: P./J. 15/2009, Tomo XXIX, Abril de 2009, Pag. 1116

3. Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos. No basta con que el gasto sea efectuado por una parte de la administración pública activa y que con dicho gasto se cumpla con sus funciones, sino que el mismo debe contenerse en el presupuesto anual de egresos.

4. Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

En términos de las cuatro características antes expuestas, el Maestro Emilio Margain Manautou define al Gasto Público como toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto.⁴³

En lo que al caso interesa, puede destacarse que la finalidad última del principio a que se refiere la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal -Gasto Público-, consiste en que todas las contribuciones establecidas en ley deben estar destinadas para sostener el bienestar colectivo, social y/o público.

1.3. Libre configuración legislativa

Una vez señalado el proceso legislativo en materia tributaria, así como los principios que rigen en nuestra materia, en el presente trabajo de investigación, resulta menester analizar el principio denominado como “Libre configuración legislativa en materia tributaria”.

Tal y como fue señalado con anterioridad, nuestra carta magna es clara en señalar que el objetivo principal del sistema tributario es obtener de los gobernados la riqueza necesaria para sostener los gastos del Estado, tanto de la Federación como del Distrito Federal, entidades federativas y municipios, siempre velando que los tributos que afecten la propiedad de los gobernados respeten los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Así pues, es dable afirmar que el sistema tributario está integrado por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el objetivo asignado por la Ley Fundamental.

Como fue señalado, por disposición constitucional, la implementación de contribuciones está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, por lo que la propia Constitución le reconoce a éste un poder originario para definir el modelo y las

⁴³ Cfr. Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 21^o Edición, Editorial Porrúa, México 2011, pág. 138.

políticas públicas tributarias que en cada momento histórico-cultural cumplan con la finalidad última de los tributos, esto es, la recaudación.

Sin embargo, dicho Legislador no puede pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse, como lo son los principios constitucionales en nuestra materia.

Así, debe señalarse que la facultad legislativa en materia tributaria pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.

En tal sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante la tesis jurisprudencial 1a./J. 159/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Diciembre de 2007, página 11, lo siguiente:

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.”

Así, como podemos desprender del criterio jurisprudencial transcrito, el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento

los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.

Esto es, a través del principio en estudio, el Legislador cuenta con la facultad originaria para establecer cualquier tipo de contribución en territorio mexicano, siempre y cuando no se vulneren los principios constitucionales aplicables a nuestra materia.

Lo cual, en nuestra opinión significa que la Constitución Federal le otorgó poder basto y suficiente al legislador para crear el impuesto que considere necesario para sufragar el gasto público, sin la necesidad de fundar o motivar su actuar, siempre y cuando vayan acorde con los principios tributarios antes analizados.

IMPUESTO.

Sumario: 2.1. Impuestos; 2.1.1. Concepto; 2.1.2. Clasificación de los impuestos; 2.1.2.1. Directos e indirectos; 2.1.2.2. Personales y Reales; 2.1.2.3. Específicos y Ad Valorem; 2.1.2.4. Especiales y Generales; 2.1.2.5. Con fines fiscales y extrafiscales; 2.1.2.6. Impuestos alcabalatorios; 2.1.2.7. Impuesto cedular; 2.2. Impuesto sobre la Renta; 2.2.1. Antecedentes de la LISR; 2.2.1.1. Ley del Centenario de 20 de julio de 1921; 2.2.1.2. Ley de 21 de febrero de 1924, para la Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas; 2.2.1.3. Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925; 2.2.1.4. Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931; 2.2.1.5. Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934; 2.2.1.6. Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales, de 29 de agosto de 1936; 2.2.1.7. Ley del Impuesto al Superprovecho, de 27 de diciembre de 1939; 2.2.1.8. Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941, 2.2.1.9. Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948; 2.2.1.10. Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953; 2.2.1.11. Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964; 2.2.1.12. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980; 2.2.1.13. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001; 2.2.1.14. Ley del Impuesto sobre la Renta 2013; 2.2.2. Elementos del Impuesto sobre la Renta; 2.2.3. Sujetos, 2.2.3.1 Criterios de vinculación, 2.2.3.2. Persona Física, 2.2.3.3. Persona Moral; 2.2.4. Objeto; 2.2.5. Base gravable; 2.2.6. Tasa o tarifa; 2.2.7. Obligaciones; 2.2.8. Deducciones; 2.2.9. Calculo.

2.1. Impuestos.

De acuerdo con lo establecido en el capítulo inmediato anterior, en el Estado Mexicano, el Congreso de la Unión cuenta con libre configuración legislativa para establecer leyes o decretos en materia impositiva y con ello sufragar el gasto público; debiendo respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales y garantías consagradas en nuestra norma fundamental.

Ahora bien, antes de entrar a profundidad en el estudio de los impuestos, es conveniente mencionar que éste forma parte de la clasificación de contribuciones que nos brinda el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en 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 los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Como podemos advertir del artículo transcrito, las contribuciones se clasifican en derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social e impuestos, por lo que podemos concluir que el impuesto es solo una especie de las contribuciones.

Sin embargo, en el presente trabajo, y con la finalidad de llegar a la conclusión que se pretende, así como por la trascendencia que ello implica, únicamente analizaremos el concepto de las contribuciones denominadas “impuestos”, para posteriormente, analizar de manera global el impuesto sobre la renta.

En esos términos, a continuación se conceptualizará la contribución denominada “Impuestos”, para que con ello continuemos con el análisis de su clasificación.

2.1.1. Concepto

En el presente apartado se pretende dar una definición breve pero sustancial del concepto y características del Impuesto, así como de la clasificación aceptada por la doctrina, con lo cual tendremos un panorama general de lo que se le conoce como Impuesto.

En este sentido, primeramente debemos mencionar que para tal efecto debemos recurrir a la Doctrina, puesto que la definición establecida en el Código Fiscal de la Federación resulta incierta, puesto que puede entenderse de varios modos, lo que se traduce en que puede interpretarse de distintas maneras y dar, por consiguiente, motivos o dudas, incertidumbre o confusión.

Se afirma lo anterior, pues la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y **que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo**”

Como podemos apreciar del artículo transcrito, el Código Fiscal de la Federación define a los “Impuestos” como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de los Derechos, Aportaciones de Seguridad Social y de Contribuciones de Mejoras, lo que lo hace una definición por exclusión, y con ello, poco precisa y ambigua.

No obstante que resulte una definición ambigua, de la misma podemos desprender diversos elementos, como lo son:

- ❖ Que el impuesto es una contribución establecida necesariamente en una Ley;
- ❖ Que los sujetos obligados al pago, son las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley; y
- ❖ Que será impuesto si no se trata de algún Derecho, Aportación de Seguridad Social o de alguna Contribución de Mejora.

Sin embargo, la Doctrina ha definido de manera más precisa lo que debemos entender por Impuestos. En tal sentido, el Maestro Raúl Rodríguez Lobato señala que por impuesto debe de entenderse “la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas una contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.⁴⁴

Por otro lado, el jurista Narciso Sánchez señala que por impuesto debe entenderse a las “contribuciones que conforme a la Ley, exige el Estado, con carácter de

⁴⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., México, 2003, Pagina 61.

general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas o morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino el cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo para los sujetos pasivos”⁴⁵.

En términos de lo señalado, por nuestra parte consideramos que el impuesto es la prestación en dinero, excepcionalmente en especie, que establece el Estado a través de una Ley para sufragar el Gasto Público; sin que los sujetos pasivos de dicho tributo perciban algún beneficio o alguna contraprestación.

2.1.2. Clasificación de los impuestos;

El Maestro Emilio Margain Manautou, en su obra Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, establece que la clasificación de los impuestos más importante doctrinalmente, es la que clasifica a los impuestos como:

- ❖ Directos e indirectos;
- ❖ Personales y reales;
- ❖ Específicos y Ad Valorem
- ❖ Generales y especiales
- ❖ Con fines fiscales y extrafiscales; y
- ❖ Impuestos Alcabalatorios⁴⁶.

Sin embargo, a la anterior clasificación le agregaremos la definición de lo que se conoce como impuestos cedulares, ello por la trascendencia que implica en el análisis del presente trabajo de investigación.

En los términos referidos, la definición de cada uno de los impuestos de la clasificación antes referida es la siguiente:

2.1.2.1. Directos e indirectos

La clasificación que divide a los impuestos en impuestos directos e indirectos, atiende principalmente al objeto del tributo, así como a aspectos económicos y no así aspectos meramente jurídicos.

⁴⁵ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, Sexta Edición México 2008, página 253.

⁴⁶ Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa, Edición 21°, 2011, pág. 83.

En tal sentido, la doctrina ha establecido diversos criterios para definir lo que debe entenderse por impuesto directo o indirecto.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato señala que la clasificación que se analiza resulta más de carácter económico que jurídico; sin embargo, establece la existencia de diversos criterios al amparo de los cuales debe analizarse la presente clasificación.

❖ Criterio de incidencia. El presente criterio versa sobre la repercusión que tiene el impuesto sobre el contribuyente, esto es, los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados y los indirectos son aquellos que si pueden trasladarse.

❖ Criterio Administrativo. El presente criterio versa sobre la periodicidad en que puede generarse un impuesto y las situaciones de permanencia y estabilidad.

❖ Criterio de la manifestación de la riqueza. El presente criterio permite distinguir a los impuestos directos e indirectos, mencionando que los primeros son aquellos que recaen sobre manifestaciones directas de la verdadera capacidad contributiva, que gravan la riqueza, y los segundos son aquellos que gravan el consumo o transferencias⁴⁷.

En términos de lo señalado, los impuestos directos son aquellos que inciden única y directamente en el patrimonio del contribuyente que actualizó el hecho generador establecido en la Ley y no se pueden trasladar a una tercera persona y contrario a lo anterior, los impuestos indirectos sí son repercutibles al patrimonio de una tercera persona, como lo son aquellos impuestos que gravan al consumo.

Los impuestos directos se declaran anualmente y los impuestos indirectos, como el Impuesto al Valor Agregado mes con mes.

2.1.2.2. Personales y reales

Los impuestos personales, como su nombre lo indica, son aquellos que se establecen en atención a la persona en la que repercute el tributo, es decir, el impuesto personal se establece en atención al sujeto pasivo de la relación tributaria que va a resentir el pago del tributo. Caso contrario, el impuesto real atiende a la cosa y no a la persona, lo que se traduce en que el impuesto real grava a la cosa y no a la persona que se ve afectada con el impuesto.

⁴⁷ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., México, 2003, Página 67

2.1.2.3. Específicos y Ad Valorem

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

2.1.2.4. Generales y Especiales.

A los impuestos generales y especiales, también se les conoce como impuestos sintéticos y analíticos, respectivamente. En este sentido, el maestro Rodríguez Lobato Raúl establece que en la presente clasificación encontramos dos criterios esencialmente. El primer criterio señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones y en cambio el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

Por otro lado, existe un segundo criterio que indica que el impuesto es general si recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica.

2.1.2.5. Con fines fiscales y extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos y, por otro lado, los impuestos con fines extrafiscales son aquellos tributos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino una finalidad diferente, como lo puede ser de carácter social, económico etcétera⁴⁸.

De conformidad con lo señalado, lo recaudado por el Estado puede tener un fin fiscal (Recaudación para el Gasto Público) y por otro lado, fines de índole extrafiscal.

Al respecto debemos mencionar que la presente clasificación da pauta para un gran debate, puesto que se discute si los fines extrafiscales deben respetar los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria.

A lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado mediante la tesis jurisprudencial 1a./J. 107/2011, publicada en el

⁴⁸ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., México, 2003, Página 67

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, página 506, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal - la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.”

Como se puede apreciar de la tesis transcrita, todos los impuestos recaudados con fines fiscales y aquellos recaudados con fines extrafiscales deben de cumplir con los principios constitucionales aplicables.

Lo anterior, puesto que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales, pero siempre con la finalidad de sufragar el gasto público.

Lo anterior, pues como fue señalado en la tesis transcrita, *in fine*, la recaudación no constituye un fin en sí misma, sino que es un medio para obtener ingresos que estarán encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal y como se desprende del propio artículo

31, fracción IV, constitucional, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

2.1.2.6. Impuestos Alcabalatorios.

Los impuestos alcabalatorios gravan el tránsito, circulación, extracción e introducción de mercancías de una entidad a otra, o incluso en una misma entidad.

Sin embargo, éste tipo de impuestos ha sido prohibidos por nuestra Carta Magna, lo cual ha sido determinado desde la Quinta Época de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación Tomo CXVIII, pagina 801, misma que es del tenor siguiente:

“IMPUESTOS ALCABALATORIOS. Estando claramente prohibido a los estados, por la fracción V, del artículo 127 de la Constitución, gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio o la salida de él, de mercancías nacionales o extranjeras, el cobro de impuestos de este carácter, viola las garantías de los artículos 14 y 16 de la Constitución.”

Por consiguiente, de acuerdo con nuestro máximo ordenamiento jurídico, la clasificación del impuesto en estudio, dejo de tener aplicación en territorio mexicano.

2.1.2.7. Impuestos Cedulares.

Los impuestos cedulares son aquellos que reconocen y gravan la relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de ingresos, por lo que recibe ese nombre porque una misma persona puede tener distintas cédulas profesionales, y por cada una de esas actividades pagará un impuesto.

Esto es, el impuesto cedular se caracteriza por la existencia de una relación entre la fuente y el hecho generador (trabajo, capital o combinación de ambos) y en esa medida existirán tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como las fuentes que resulten abarcadas por ella, a esas fuentes en el manejo de esta concepción, se les ha denominado “cédulas”.

Esto es, los impuestos cedulares gravan los ingresos y actividades, ya sea a través de un impuesto directo (ISR) o indirecto (IVA), lo siguiente:

- ❖ Por la prestación de un servicio profesional independiente;
- ❖ Por el otorgamiento de uso y goce temporal de bienes muebles;
- ❖ Por actividades empresariales
- ❖ Por la enajenación de bienes inmuebles.

Por lo que hace a nuestro tema, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el sistema de imposición sobre rentas analítico o cédular se contrapone al llamado global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingresos, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan ser disminuidas contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante.

Lo anterior ha sido establecido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la Tesis 1a. XXXVI/2010, publicada en la Novena Época en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXI, Marzo de 2010, página 937, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

“RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO. La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la Ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas para cada ingreso". A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cédular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cédular o analítico, lo que se corrobora con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la forma en que se determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el Título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas.”

Como se puede apreciar de la tesis transcrita, el impuesto a cargo de personas físicas no es un sistema del impuesto global, por el contrario, se trata de un impuesto cédular o analítico, y respecto de todos los ingresos de personas físicas.

De conformidad con la LISR, en el apartado de personas físicas, regula un sistema cédular, ya que grava los ingresos que éstas perciban, ya sea por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso y goce temporal de bienes, por la enajenación de bienes o por actividades empresariales.

Concluyendo, se le llama cedulas a las diversas modalidades y tratamientos fiscales respecto de las fuentes de ingresos de una misma persona, como lo es el tratamiento fiscal establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas, así como aquel contemplado en la Ley del Impuesto al Valor agregado.

2.2 Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta es la contribución a través de la cual el Estado se hace llegar de mayores ingresos para sufragar el Gasto Público.

Ahora bien, a efecto de analizar el impuesto sobre la renta, primeramente debemos definir que entendemos por “Renta”, en tal sentido el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece que Renta viene del latín *reddita*, que significa la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra; ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona; e importe neto de los rendimientos.

Una vez definido lo que se entiende por Renta, debemos señalar que el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Editorial Porrúa UNAM 2005, página 1964 establece que *“El impuesto sobre la renta es un impuesto que tiene por objeto establecer a cargo de los gobernados una carga impositiva para compartir con el Estado una parte de la riqueza del primero, en función de la modificación que experimente su haber patrimonial que revela capacidad económica en el sujeto del impuesto.”*

En tal sentido, el impuesto sobre la renta es el tributo que grava los ingresos que perciban las personas físicas y morales en territorio mexicano y que modifiquen su patrimonio de una manera positiva.

Así, el impuesto sobre la renta, se trata de un impuesto federal que tiene por objeto gravar los ingresos que perciban las personas físicas o morales, establecimientos

permanentes, residentes o no en territorio mexicano, esto es, grava cualquier ingreso que provenga de territorio mexicano.

Por otro lado, debemos señalar que según la clasificación de los impuestos –misma que ha quedado señalada en el apartado inmediato anterior- el impuesto sobre la renta es un impuesto directo, puesto que es un impuesto que no se traslada, y que grava las manifestaciones directas de la verdadera capacidad contributiva, como lo es la riqueza.

Asimismo, es un impuesto personal, puesto como se mencionó anteriormente, atiende a los contribuyentes y no a las cosas; es un impuesto general puesto que grava una situación económica globalmente considerada y finalmente es un impuesto con fines fiscales, ya que su finalidad es el sufragar el Gasto Público.

Así pues, tenemos que el impuesto sobre la renta es un impuesto directo, general, personal y con fines fiscales.

Finalmente debemos mencionar, que el impuesto sobre la renta es un impuesto que se declara anualmente -sin perjuicio de los pagos provisionales que se realizan- dichas declaraciones anuales deben presentarse en los meses de marzo para las personas morales y el mes de abril para las personas físicas; declaración que se le conoce como definitiva.

Ahora bien, antes de entrar al análisis de los elementos del impuesto en mención, a continuación detallaremos el análisis histórico de dicho tributo, su evolución y de manera general, mencionaremos las modificaciones más importantes de Ley en Ley, iniciando desde la Ley del Centenario para llegar a la legislación que se encuentra vigente.

2.2.1. Antecedentes de la LISR

El impuesto en análisis posee sus orígenes en Inglaterra, propuesto por William Piten en 1798, cuyo motivo de implementación fue sufragar los gastos ocasionados por las guerras napoleónicas.

En México, tiene sus antecedentes en distintas leyes, iniciando con

- ❖ Ley del Centenario de 20 de julio de 1921;
- ❖ Ley para la Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas de 21 de febrero de 1924;

- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925;
- ❖ Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931;
- ❖ Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934;
- ❖ Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936;
- ❖ Ley del Impuesto al Superprovecho de 27 de diciembre de 1939;
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941;
- ❖ Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948;
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953;
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964;
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980;
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001; y
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta 2013.

Al respecto, dichas leyes serán analizadas de manera general y en cuánto a su contenido, así como tomando sustento lo investigado por Ernesto Flores Zavala en la Revista de la Facultad de Derecho de México, Tomo XXV, Julio Diciembre, 1975, números 99-100, con la finalidad de observar la evolución que se ha tenido con el referido Impuesto sobre la Renta.

2.2.1.1. Ley del Centenario de 20 de julio de 1921.

Ley del Centenario, llamada así en virtud de que se cumplían 100 años del aniversario de la consumación de la independencia en nuestro País, promulgada durante la presidencia de Álvaro Obregón Salido, estableciendo un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez.

En esta Ley el “Impuesto del Centenario” tuvo carácter de impuesto extraordinario, calculado sobre ingresos y ganancias brutas, sin deducción alguna, debiéndose pagar dentro de los primeros quince días de septiembre por medio de timbres, estando obligados los mexicanos y extranjeros, así como las sociedades civiles o mercantiles, domiciliados en el país y el extranjero, siendo aplicable para los domiciliados en el extranjero siempre y cuando sus ganancias se derivaran de giros mercantiles o industriales establecidos en el país, o de algún acto u operación que surtiera efectos o fuera ejecutada en territorio nacional.

Asimismo, la base del impuesto era:

- ❖ El importe de los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, si se trataba de sumas reducidas a cuotas fijas; o,

- ❖ La parte proporcional correspondiente a un mes de la cantidad a que ascendieran los ingresos obtenidos en el último periodo liquidado antes del primero de septiembre de ese año, cuando esos ingresos por ley, convenio o costumbre debían hacerse efectivos en lapsos de tiempo mayores de un mes; o,

- ❖ La sexta parte del monto global de los ingresos o ganancias percibidas durante los meses de marzo a agosto inclusive del año de 1921 en caso de que tales ingresos no fuesen fijo o periódicos.

Al ser un impuesto cedular, la cédula primera comprendía comercio e industria, la segunda profesionales liberales, literarias, artísticas e innominadas, la tercera correspondía a trabajo a sueldo o salario, y la cuarta, los derivados de colocaciones de dinero o valores a rédito, interés, participación o dividendo. Se exceptuaban del impuesto las ganancias que no excedieran de \$100.00 mensuales.

2.2.1.2. Ley de 21 de febrero de 1924, para la Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas.

Ley promulgada por el General Obregón el 21 de febrero de 1924, a diferencia de la Ley del Centenario cumple con la característica de permanencia.

Esta ley se encontraba dividida en dos capítulos fundamentales:

- ❖ Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos, siendo los sujetos obligados las personas que regular o accidentalmente percibieran estos ingresos del gobierno federal, de los estados o de los municipios, o por trabajos prestados como empleados, obreros, o dependientes, así como los honorarios o emolumentos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas, quedaban exentos los salarios hasta de \$20.00 mensuales; y

- ❖ Impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas, el cual afectaba a las sociedades nacionales, anónimas, colectivas, comanditas, cooperativas, asociaciones monetarias o en participación, sociedades civiles, sucursales y agencias de sociedades extranjeras, particulares y empresas que ejercieran el comercio y cualesquiera otros individuos que aislada o colectivamente tuvieran con capital propio o ajeno algún negocio industrial, minero, de transportes, de banca, de espectáculos, de educación o cualquier otro en el que se girara un capital y sin más excepción que las negociaciones agrícolas que pertenecieran a individuos particulares, estaban exentos las ganancias de \$2400.00 anuales y las instituciones

de beneficencia, asociaciones con fines científicos, cámaras de comercio y en general las que no tuvieran fines lucrativos.

Los causantes del impuesto a las sociedades y empresas y los de profesiones liberales, debían presentar declaraciones que eran calificables por Juntas Calificadoras.

La declaración provisional a la cual estaban obligadas las empresas, se presentaba en el mes de julio, si el causante no podía estimar sus ganancias del primer semestre declaraba las del año anterior con una deducción del 30% y se consideraba como manifestación provisional el 50% de lo resultante, siendo que la declaración definitiva se debía presentar en el mes de enero. Las deducciones permitidas eran el costo de adquisición de materias primas, transportes, arrendamientos de locales, sueldos, salarios y emolumentos, gastos normales propios y naturales del negocio, interés de capitales tomados en préstamos a compañías bancarias, primas pagadas por seguros contra riesgos de negocio, pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor, una cantidad por depreciación y desgaste de la propiedad, y los impuestos pagados durante el año.

En dicha legislación se estableció como no deducibles a los dividendos, las cantidades afectadas al fondo de reserva, las que se reinvirtieran en la empresa, los intereses de los capitales propios de los socios o empleados y la remuneración por el trabajo personal de los socios.

2.2.1.3. Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925 gravaba a los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella por sus ingresos o ganancias sin importar su procedencia, y a los extranjeros, domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provinieran de fuentes de riquezas en el territorio nacional. Considerando como ingresos toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que modificara el patrimonio del causante y de la que pudiera disponer sin obligación de restituir su importe.

Esta ley contenía siete cédulas la Primera comprendía a los comerciantes; la Segunda a los negocios industriales; la Tercera a los negocios agrícolas; la Cuarta a los que obtuvieran intereses de préstamos, descuentos o anticipos de documentos, de pensiones por usufructo, censos y anticresis de obligaciones y bonos, en empresas extranjeras del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas y de cualquier otra inversión de capital; en la Cédula Quinta los ingresos provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones

otorgadas por el gobierno federal, por los estados o los municipios; en la Sexta los sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias, incluyendo sobresueldos a empleados y obreros; finalmente, la Cédula Séptima comprendía los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas, los que ejercieran un arte o un oficio, y los que obtuvieran lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga.

Se requería un balance anual por los comerciantes e industriales, y se implementó la obligación de retener el impuesto a los patrones y quienes pagaran sueldos, también siendo aplicable para los deudores de intereses. Para la calificación de las declaraciones existía una Junta Calificadora y sus resoluciones eran revisadas por la Junta Revisora.

En el decreto de 27 de agosto de 1925 se estableció que del impuesto que correspondía pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero debía deducirse del que pagaran por el mismo concepto en la nación en donde residieran, y se suprimió la exención para las rentas de muebles.

2.2.1.4. Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931.

Ley expedida por el Ingeniero Pascual Ortiz Rubio, teniendo como objeto gravar los mismos conceptos que el impuesto sobre la renta anterior, se causaba sobre los ingresos manifestados en la última declaración definitiva o semestral que se hubiera presentado para los efectos del Impuesto sobre la Renta de 1925, la cuota era sobre dos tasas, la primera era para comerciantes, industriales, agricultores y honorarios de profesionistas, y la segunda sobre los ingresos que percibieran los demás causantes. La declaración no era motivo de revisión, únicamente se cobraba un recargo por falta de pago oportuno.

Dentro de las cuestiones de mayor relevancia se encuentra que por Decreto de 29 de diciembre de 1933 se derogan las exenciones para los causantes con ingresos de \$10,000.00 a \$100,000.00; las agrupaciones no disfrutaban de exención en la base de sus ganancias gravables; se incluye una tasa para actos ocasionales; las declaraciones serían revisadas por una Junta Calificadora y en caso de inconformidad por una Revisora; se impone la obligación para las personas que adquieran negociaciones cerciorarse que los vendedores se encontraran al corriente en el pago del impuesto; se establece la prescripción en 5 años; para la determinación efectiva del impuesto, los causantes debían presentar una manifestación en el mes de marzo, sobre las operaciones del año anterior; y, se establece la obligación de retención del impuesto a las instituciones de crédito,

agentes de bolsa y otras instituciones que recibieran para su cobro cupones, dividendos, partes de interés, obligaciones u otro instrumentos de crédito, títulos o valores; los deudores de intereses; las personas que pagaran precios, alquileres, arrendamientos o premios; los que pagaran rentas u otros conceptos derivados de la explotación del subsuelo; las empresas de fianzas; los causantes de Cédula Primera que pagaran honorarios, iguales y toda clase de remuneraciones; y las personas a las que prestaran sus servicios los artistas y demás similares.

2.2.1.5. Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934.

Ley publicada por el General Abelardo L. Rodríguez, esta establecía cuotas del 2% y 4%, refiriendo como causantes de este impuesto las personas físicas con domicilio en el extranjero, o que al empezar un ejercicio fiscal tuvieran una permanencia mayor de cuatro meses fuera de la República y que percibieran ingresos o rentas producidos en México. Considerándose domicilio en el extranjero las personas que al empezar un ejercicio fiscal hubieran radicado fuera de la República en el ejercicio inmediato anterior por más de seis meses, aunque no fueran consecutivos, las personas morales con domicilio en el extranjero y las personas físicas o morales domiciliadas en el país que invirtieran en el extranjero ingresos o rentas producidas en México.

Asimismo, se reputaban invertidas en el extranjero las cantidades que empresas establecidas en México obtuvieran de la exportación de productos o efectos nacionales, si no se demostraba fehacientemente a juicio de la Secretaría de Hacienda, que su importe había sido situado al país o invertido en la adquisición de mercancías o maquinaria importadas al país.

2.2.1.6. Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales, de 29 de agosto de 1936.

Ley publicada por el General Lázaro Cárdenas del Rio, la cual al entrar en vigor abrogó la Ley del Impuesto sobre Ausentismo y su Reglamento, esta Ley establece el impuesto para las remisiones de dinero, valores o bienes al extranjero, causándose únicamente por la primera adquisición o inversión, con una cuota del 4%. Se aceptaban como exenciones lo siguiente:

❖ Las cantidades que se entregaran o depositaran en el extranjero para cubrir el precio de mercancías o efectos previamente importados, o que se importarían al país dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la situación, entrega o constitución del depósito;

- ❖ El valor total o parcial de los productos o efectos nacionales o nacionalizados que se exportaran si se demostraba la restitución de su valor o que había sido invertido en adquisición de mercancías importadas a la República;
- ❖ Las exportaciones de valores mobiliarios;
- ❖ Las cantidades que se enviaran al extranjero en calidad de restitución de capitales extranjeros;
- ❖ Las correspondientes a intereses y primas de amortización pagadas por el gobierno federal y otras semejantes⁴⁹.

2.2.1.7. Ley del Impuesto al Superprovecho, de 27 de diciembre de 1939.

La Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho se estableció para los causantes de la Cédula Primera, cuyos ingresos anuales fueran mayores de \$100,000.00, estimando como superprovecho la utilidad que se obtiene en exceso del 15% del capital contable o el 20% de las utilidades, cuando no exista capital contable, entendiéndose como tal la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa, pudiendo tomarse en cuenta otros elementos. Debiendo presentar una declaración anual anexa a la definitiva del Impuesto sobre la Renta, manifestado el capital contable, la utilidad sujeta al cálculo del superprovecho y la liquidación del impuesto.

La utilidad sujeta a este impuesto se determinaba disminuyendo de la utilidad gravable para los efectos del impuesto sobre la renta, el monto del impuesto que resultara de la aplicación de la tarifa del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El valor de los dividendos formaba parte del pasivo, de tal modo que la parte de las utilidades que se dedicara a dividendos dejada de considerarse como elemento del capital contable.

2.2.1.8. Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941.

Esta ley gravaba las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del causante, obligando a los

⁴⁹ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Trayectoria del impuesto sobre la Renta en México. Revista de la Facultad de Derecho México, Tomo XXV, Julio-Diciembre de 1975, números 99-100, página 639

mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, y en este último caso permitía que se dedujera lo pagado por el mismo concepto a la nación en la que residieran los extranjeros domiciliados en el país.

Dicha Ley entra en vigor durante el mandato de Manuel Ávila Camacho, la cual comprendía 5 cédulas, siendo que la primera hacía referencia a las personas que habitual u ocasionalmente ejecutaran actos de comercio o explotaran algún negocio industrial o agrícola, la cuota era progresiva por grados.

La segunda cédula comprendía los intereses de préstamos, operaciones de compra-venta, anticipos a cuenta de bienes o derechos, de cuentas corrientes, de descuento de documentos, de constitución de depósitos, de otorgamiento de fianzas, de obligaciones y bonos, de acciones o participaciones en empresas extranjeras que no operan en el país, usufructo, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, premios, primas, regalías, y retribuciones, la cuota era progresiva por grados.

La cédula tercera estaban comprendidos la percepción de rentas o ingresos por la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal, siendo al igual que la cédula segunda una cuota progresiva por grados; en la cédula cuarta estaban comprendidos los que percibieran sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias, la cuota era progresiva; la cédula quinta hacía referencia a los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, arte u oficio, y los que obtuvieran un lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en deporte, espectáculo y otra ocupación de naturaleza análoga.

Por decreto de 20 de enero de 1943 se aumentó la cuota, y se creó el impuesto a los dividendos de acciones u otros títulos similares, estableciendo expresamente que se trataría de ganancias que se distribuyeran o debían distribuir toda clase de sociedades mexicanas o extranjeras que operaran en el país⁵⁰. Asimismo, se señaló en forma amplia los casos en los cuales la autoridad podía dictar calificaciones estimativas.

2.2.1.9. Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948.

En esta Ley entra en vigor durante el mandato de Miguel Alemán Valdés, en la cual se encontraban sujetos al pago de dicho tributo los comerciantes, industriales y

⁵⁰ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Trayectoria del impuesto sobre la Renta en México. Revista de la Facultad de Derecho México, Tomo XXV, Julio-Diciembre de 1975, números 99-100, página 646

agricultores, contando con cinco cédulas. El impuesto daba lugar al pago de un anticipo en los meses cuarto, séptimo y décimo siguientes al del balance, a razón de una tercera parte por cada exhibición, siendo las declaraciones anuales y calificables por las autoridades correspondientes.

El decreto de 30 de diciembre de 1949 exime del impuesto las obligaciones industriales que se emitieran por las Sociedades Anónimas, con la finalidad de fomentar inversiones industriales en el país y se reestablece la obligación de expedir facturas, derivado de que por la Ley del Impuesto de Ingresos Mercantiles se había eliminado.

El 29 de diciembre de 1950 se establece la devolución de oficio de los saldos a favor de los causantes. Por otra parte, se suprimió la obligación de incluir los ingresos que se percibieran por concepto de dividendos de otras empresas ya que daba lugar a complicaciones.

Finalmente, por decreto de 31 de diciembre de 1951 se generaliza la deducción del 50% de los ingresos gravables para todos los causantes.

2.2.1.10. Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 publicada durante el mandato de Adolfo Ruiz Cortines, la cual gravaba todos los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, comprendía siete cédulas y una tasa de utilidades excedentes, siendo causantes del impuesto los mexicanos domiciliados dentro o fuera del país, los extranjeros domiciliados en la república y residentes en el extranjero cuando su ingreso procediera de fuente de riqueza situadas en México, sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, fundaciones, mancomunidades o copropiedades, sucesiones, corporaciones o cualquier otra agrupación que constituyera una unidad económica.

El pago del impuesto se hacía mediante tres pagos provisionales durante los quince primeros días de los meses quinto, noveno y duodécimo del ejercicio. Las deducciones debían ser ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio y consecuencia normal del mismo.

Por decreto de 28 de diciembre de 1961 se agregaron las cédulas séptima, octava y novena, estableciendo que los causantes debían presentar las declaraciones en el mes de febrero, y se instituyó que las declaraciones no eran objeto de calificación, aun cuando las autoridades fiscales podían revisar las declaraciones para verificar los datos que se consignaban, la facultad de la Secretaría para formular

liquidaciones personales duraba cinco años y pasados estos se extinguía por caducidad la acción fiscal.

Finalmente, cuando el causante omitiera declaraciones se determinaría el ingreso y se haría una deducción del 20%. La misma Ley regulaba las obligaciones de los terceros para retener el impuesto.

2.2.1.11. Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964.

Ley publicada el 30 de diciembre de 1964 y entra en vigor el 1° de enero de 1965, teniendo como presidente a Gustavo Díaz Ordaz. Esta Ley gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, siendo sujetos del impuesto las personas físicas o morales mexicanas, las extranjeras residentes en México, las agencias o sucursales de empresas extranjeras, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riquezas situadas en el territorio nacional y las unidades económicas, permitiendo que cuando la fuente del ingreso se encontrara en el extranjero, el contribuyente pudiera deducir del impuesto que le correspondiera pagar en México, el impuesto sobre la renta que hubiere cubierto en el país donde se originó el ingreso. Contenía las Disposiciones Preliminares, Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas e Impuesto al Ingreso de las Asociaciones y Sociedades Civiles.

El impuesto debía pagarse al presentarse las declaraciones o manifestaciones exigidas por la ley, o al expedirse los documentos en que debieran cancelarse estampillas, se pagaría en efectivo, admitiéndose giros, vales postales o cheques personales.

Las cantidades que resultaran a favor del causante en la declaración se devolverían a solicitud del interesado o de oficio, o bien podría haber compensación. Las declaraciones no serían calificables, pero sí podrían hacerse revisiones por las autoridades fiscales, si en cinco años no se hubieren formulado liquidaciones adicionales, se extinguirían por caducidad la acción fiscal correspondiente.

Para la determinación de los ingresos, las sociedades acumularían la totalidad de los que percibieran cualquiera de sus fuentes, no siendo acumulables los dividendos pagados por toda clase de sociedades que operara en el país.

A partir de las reformas introducidas el 2 de diciembre de 1970, las ganancias derivadas de la enajenación de activos fijos de la empresa, así como las derivadas

de fusión, liquidación o reducción de capital de sociedades en las que el causante fuera socio o accionista, sí eran acumulables. Sin embargo, a partir de enero de 1972, no se gravarían las ganancias derivadas de la enajenación en la adquisición de bienes, despreciables o amortizables, en regiones susceptibles de desarrollo.

Las deducciones que podía hacer el causante eran: devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, costo de las mercancías sobre los productos vendidos, depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de activos intangibles y de gastos y cargos diferidos, la amortización de pérdidas de operación, las pérdidas de bienes del causante por causa fortuito o fuerza mayor, las pérdidas por créditos incobrables, la creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones de personal, los gastos normales y propios del negocio, la diferencia entre el inventario inicial y final de un ejercicio cuando el inventario inicial fuere el mayor tratándose de causantes a la ganadería.

El impuesto debía quedar pagado dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio, con tres pagos provisionales los quince primeros días de los meses quinto, noveno y duodécimo.

Las reformas realizadas a partir del 15 de noviembre de 1974 tenían por objeto corregir en las empresas diversas desviaciones que se habían observado en sus deducciones, establecer los tratamientos adecuados para situaciones nuevas o no previstas en la ley e incorporar disposiciones que facilitaran e hicieran más eficiente la vigilancia de los contribuyentes, resolviendo los problemas de interpretación que se habían presentado. No se pretendía modificar la base del impuesto, ni la tarifa aplicable, en congruencia con la política de no afectar la actividad productiva. No se admitiría la deducción de intereses pagados, cuando el capital hubiere sido utilizado para prestarlo sin intereses.

La Ley del Impuesto sobre la Renta contenía un régimen que permitía que pudieran deducirse las erogaciones para creación e incremento de las reservas para pensiones o jubilaciones del personal, pero no se previeron las prestaciones de la nueva Ley Federal del Trabajo que establecieron, entre otras, las primas de antigüedad, siendo deducibles las erogaciones correspondientes.

Las empresas residentes en el país que se vieran en la necesidad de hacer inversiones conjuntas en el extranjero, podrían recibir los dividendos correspondientes, sin que estos resultaran excesivamente gravados. Se abandonó la exigencia de que la amortización de pérdidas contra utilidades de los siguientes ejercicios, debiera sujetarse al requisito de que sea tanto fiscales como contables.

Al efecto, se estableció que cuando una empresa dejara de presentar declaraciones para el pago de impuestos propios o retenidos, las autoridades fiscales podían cobrarle un impuesto igual al de la última declaración presentada.

Una de las formas de evasión más generalizada estaba constituida por la omisión en el registro y declaración de ingresos percibidos por la empresa. Para probar la existencia de tales ingresos frecuentemente debía acudir a presunciones derivadas de datos proporcionados por terceros. Dada la importancia de esta prueba, para determinar ingresos omitidos con base en datos de compras no declaradas, se adoptó en la ley una regla que señaló en qué forma dichas compras podía dar lugar a estimación de ingresos.

Finalmente, se dieron normas tendentes a facilitar la interpretación de diversos textos legales, haciendo más eficaces los procedimientos administrativos y de fiscalización.

2.2.1.12. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980;

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, entrando en vigor el 1 de enero de 1981, siendo presidente José López Portillo, continúa con la tendencia de un sistema global, manteniendo sustancialmente la estructura de la ley que abrogó, publicada en el año de 1964.

2.2.1.13. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001;

La Ley en estudio entra en vigor durante la presidencia de Vicente Fox Quezada, la cual pretendía fomentar la competitividad de las micros, pequeñas y medianas empresas, en la cual se elimina la homologación de las personas físicas con actividades empresariales, con el de las personas morales.

Asimismo, se aplica una tasa tanto a nacionales y extranjeros, ya sea que tengan un establecimiento permanente o bien únicamente fuente de riqueza, pudiendo efectuar el acreditamiento del ISR pagado en territorio mexicano en el extranjero y con ello evitar una doble tributación.

2.2.1.14. Ley del Impuesto sobre la Renta 2013.

Ley vigente a la fecha de realización del presente trabajo de investigación, publicada bajo el mandato del presidente Enrique Peña Nieto, Ley que, según mencionan los especialistas, tiene una finalidad meramente recaudatoria

Dentro de las principales modificaciones establecidas en la Ley en estudio, se encuentran las siguientes:

- ❖ Eliminan el sistema de consolidación Fiscal, aunque crea un nuevo sistema de Integración, cuyo objetivo es diferir el impuesto en tres ejercicios como máximo
- ❖ Elimina el régimen simplificado y crea dos nuevos, coordinados y actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras,
- ❖ Elimina el régimen de pequeños contribuyentes, creando un nuevo régimen de incorporación gradual al régimen general;
- ❖ Elimina el régimen especial de sociedades de inversión de bienes raíces (SIBRAS);
- ❖ Elimina a deducción inmediata en activos fijos, las cuotas de seguridad social a cargo del trabajador absorbidas por el patrón, la deducción del 100% de los gastos efectuados en el periodo preoperativo en el sector minero y las reservas preventivas globales para las instituciones de créditos.
- ❖ **Adicionalmente, se establece un impuesto a las personas físicas y residentes en el extranjero que perciban dividendos o utilidades, la cual se pagará mediante retención de la persona moral que las distribuya y tendrá el carácter de definitivo.**
- ❖ Asimismo, se dio un cambio en deducciones autorizadas, tales como el régimen de maquiladoras, el importe máximo por concepto de consumo en restaurantes; el arrendamiento y la inversión de automóviles, a las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, así como los salarios exentos pagadas al trabajador hasta un 53 o 47%.
- ❖ Estimula la contratación de personas mayores mediante una deducción del 25% del salario pagado, y grava las ganancias derivadas de inversiones en la Bolsa de Valores con una tasa del 10%.
- ❖ Aumenta la tasa para las personas físicas, para quedar en una tasa gradual del 32, 34 y 35%, limita el monto de las deducciones personales a la cantidad de que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente y para

❖ Finalmente, en la Ley en estudio, se reduce el ingreso exento por la enajenación de casa habitación de 1,500,000.00 UDIS a 700,000 UDIS

2.2.2. Elementos del Impuesto sobre la Renta.

En el presente apartado resulta conveniente mencionar que los elementos de cualquier contribución deben encontrarse expresamente en la Ley, y no es la excepción el impuesto sobre la renta, en la cual se establecen los elementos de las contribuciones.

Los elementos de las contribuciones son: los sujetos, el objeto, la base, la tasa y tarifa, hecho imponible y hecho generador, y las obligaciones que deben de cumplir los contribuyentes.

2.2.3. Sujetos.

En la obligación fiscal existen dos tipos de sujetos, el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero de los mencionados es aquel capacitado para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, que es el Estado, en cualquiera de sus niveles de gobierno, Federal, Distrito Federal, Entidades Federativas o municipios. Por lo que hace al segundo de los mencionados, es la persona física o moral, que de acuerdo con la Ley se encuentre obligado a su pago.

Por lo que hace al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, el maestro Emilio Margain establece que conforme a nuestra Constitución, “la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados o provincias, como se les denomina en otros países, y los Municipios, con la diferencia de que solo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de contribuciones que les señalan las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución”.⁵¹

Por su parte, Ernesto Flores Zavala establece que “el estado es un sujeto activo, puesto que tiene el derecho de exigir el pago de tributos a los gobernados”.⁵²

Por otro lado, el maestro Arrijoa Vizcaíno establece que “por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o

⁵¹ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, 21° Edición, México 2011, página 259.

⁵² Flores Zavala Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1993, página 53.

extranjera, que realiza el hecho generador del tributo o contribución, es decir a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”.⁵³

De manera general debemos mencionar que nuestra Legislación Fiscal comprende cuatro tipos de sujetos pasivos:

- a) Sujeto pasivo obligado directo;
- b) Sujeto pasivo obligado solidario;
- c) Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución; y
- d) Sujeto pasivo obligado por garantía.⁵⁴

En el caso en particular, y de conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos pasivos de dicho tributo son las personas físicas y morales que perciban ingresos que modifiquen positivamente su patrimonio, ya sea que se trate de residentes en territorio mexicano, de residentes en el extranjero que tenga un establecimiento permanente, o bien, de extranjeros que tengan una fuente de riqueza situada en territorio mexicano.

A efecto de analizar quienes son los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto sobre la renta, resulta necesario transcribir lo establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a la letra señala:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Como podemos apreciar de la anterior transcripción, para que un contribuyente se encuentre obligado al entero del impuesto sobre la renta, no es necesario que éste sea mexicano, sino lo importante es tener residencia en territorio mexicano, o bien, que la fuente de riqueza esté ubicada en el país.

⁵³ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1985, página 135.

⁵⁴ *Ibidem*. página 168.

Esto es, de conformidad con lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los sujetos de dicho tributo se caracterizan por tres elementos a saber: la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente, a lo que se le conoce como criterios de vinculación.

2.2.3.1. Criterios de Vinculación

Los criterios de vinculación son todos aquellos elementos o circunstancias, de tal relevancia que, al ocurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado.⁵⁵

Así las cosas, tal y como se desprende del artículo 1° antes transcrito, la LISR establece la obligación del pago de dicho tributo a todo aquel que perciba renta – persona física o moral- sin importar la nacionalidad, ni el lugar en donde se ubique la fuente de riqueza.

En estos términos resulta menester conceptualizar cada una de los criterios de vinculación antes referidos, esto es, la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

❖ Residencia

Uno de los criterios más importantes para efectos del impuesto sobre la renta es la residencia fiscal de las personas, toda vez que en razón de ésta surge la relación tributaria entre el Estado y los Contribuyentes.

En tal sentido, Manuel Tron ha establecido que “la residencia es el factor de vinculación probablemente más importante en función del nacimiento de la obligación tributaria, pues relaciona directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él residen”⁵⁶.

La residencia se encuentra conceptualizada en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

“Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

⁵⁵ Cfr. Núñez López, German. Segundo Congreso Interdisciplinario. Globalización, Comercio Internacional y Empresas Mexicanas, presentador German Núñez López, página 8

⁵⁶ Pérez Kühn, Manuel E. Tron. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Colección de Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1994, página 90

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.”

Como se puede apreciar del artículo antes transcrito, tratándose de personas físicas, se consideraran residentes en territorio mexicano si tienen su casa habitación en el país. En caso de que éstas tengan su casa habitación en otro país, se considerará que son residentes mexicanas si cuentan con el centro de sus intereses vitales en México, en cualquiera de los siguientes supuestos: si más del 50% de sus ingresos totales en el año calendario provienen de fuente de riqueza ubicada en nuestro país, o bien, si en el país tiene su centro principal de sus actividades profesionales.

Por otro lado, tratándose de personas morales, se consideran que tienen residencia mexicana, si éstas tienen la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva en territorio mexicano, o bien, las personas morales extranjeras que hayan establecido la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva en México.

Esto es, cuando una persona moral establece en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva, dicha persona estará vinculada al pago de ISR por el criterio de residencia fiscal.

Como se puede observar de lo anterior, el concepto de residencia resulta importante, incluso para definir el tratamiento que deberán recibir las personas no-residentes de un Estado, o las personas mexicanas, que residen en un Estado extranjero.

En este sentido, debemos mencionar que, interpretado a contrario sensu lo establecido en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, las personas morales constituidas en territorio mexicano pierden su residencia fiscal, en el momento en que trasladan al extranjero su administración principal o la sede de dirección efectiva de su negocio, por lo que para poder tributar en otro Estado –ya sea un paraíso fiscal- deben acreditar la residencia en aquel otro Estado, con los certificados de residencia fiscal de los últimos tres años del país de que se trate.

❖ Fuente de riqueza

Por otro lado, la fuente de riqueza es considerada como el lugar físico en donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto,⁵⁷ careciendo de importancia la nacionalidad o residencia del sujeto.

❖ Establecimiento Permanente

Finalmente tenemos a lo que se conoce como Establecimiento Permanente, que consiste en gravar aquellos sujetos que sin ser residentes en nuestro país, realizan actividades de manera habitual y con el carácter de permanentes.

Nuestra Legislación Fiscal define al establecimiento permanente como el lugar de negocios en el que se desarrollan, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

⁵⁷ Cfr. López Padilla, Agustín. Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. Edición DoFiscal Editores, México 2004, página 15.

Así las cosas, y una vez expuestos, de manera general, los criterios de vinculación de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria en el impuesto sobre la renta, resulta necesario mencionar quienes son las personas - sujetos pasivos del impuesto en estudio, puesto que el Derecho Fiscal, en su relación compleja con otras ramas de Derecho redefine diversos conceptos, como lo son el de persona moral y crea ficciones de derecho que no se encuentran contempladas en otras ramas del Derecho, por lo que resulta indispensable analizar a detalle que se entiende por cada uno de los conceptos mencionados en el primer párrafo del presente numeral.

Así, a continuación se analizarán de manera general lo que debe entenderse por persona física y persona moral para efectos tributarios.

2.2.3.2. Persona física.

De conformidad con el Derecho común, “la persona física es aquel ente sujeto de derechos y obligaciones, a la que también se le denomina persona natural, ser humano, hombre o mujer, con capacidad jurídica para actuar en el entorno que se relaciona, en forma evidente y necesaria, con otros sujetos, ya sean físicas o morales”.⁵⁸

Por su parte, el maestro Arrijo Vizcaíno define a la persona física como “todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones”.⁵⁹

Ahora bien, en términos de la ley del impuesto sobre la renta, la persona física que perciba ingresos, ya sea en efectivo, en bienes, crédito o en servicios, de una o diversas fuentes, están obligadas a contribuir al Gasto Público, en relación con su verdadera capacidad contributiva.

El impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas es un sistema cedular o analítico, el cual grava los ingresos que perciban las personas físicas, ya sea por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso y goce temporal de bienes, por la enajenación de bienes o por la realización de actividades empresariales.

⁵⁸ Alanís Sierra, Rosa Gloria. Derecho de la Empresa I. Editorial Mc Gram Hill, México 2007, página 17.

⁵⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1985, página 135

Esto es, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en crédito, en bienes o en servicios devengados, en los términos que señala el Título IV de la propia ley, en los casos en que así lo disponga el ordenamiento legal en comento o de cualquier otro tipo.

En torno a esta cuestión, es menester precisar que de conformidad con lo dispuesto por el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen, las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado (capítulo I); por actividades empresariales y profesionales (capítulo II); por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (capítulo III); por enajenación de bienes (capítulo IV); por adquisición de bienes (capítulo V); por intereses (capítulo VI); por la obtención de premios (capítulo VII); por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales (capítulo VIII), y finalmente, por conceptos diversos a los señalados con antelación (capítulo IX).

2.2.3.3. Persona moral.

Las Personas Morales son una ficción de ley en donde se reúnen dos o más personas de manera permanente para alcanzar un mismo fin, también se les conoce como personas colectivas, civiles, incorporales, sociales o ficticias.

En términos generales, podemos considerar que una persona moral puede ser definida como una agrupación de dos o más personas que se reúnen de manera permanente o transitoria, voluntaria u obligatoria, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común, y a la que el derecho le atribuye o niega personalidad jurídica.⁶⁰

Así, consideramos que la persona moral es una ficción del derecho en donde dos o más sujetos personas físicas o morales, se unen con un mismo fin, para crear un ente económico distinto a sus integrantes, el cual cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propios.

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, “persona moral o colectiva son ciertas entidades normalmente grupos de individuos a las cuales el derecho considera como una sola entidad para que actué como tal en la vida jurídica”.⁶¹

⁶⁰ Cfr. García Rendón, Manuel. Sociedades Mercantiles. Segunda Edición, Editorial Oxford University Press, México 2008, página 3

⁶¹ Diccionario Jurídico Mexicano, pagina 2847.

De conformidad con el artículo 2736 del Código Civil Federal, son personas morales:

- ❖ La Nación, los Estados y los Municipios;
- ❖ Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- ❖ Las sociedades civiles o mercantiles;
- ❖ Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- ❖ Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- ❖ Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- ❖ Las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

Sin embargo, la legislación fiscal redefine lo que debe entenderse como persona moral, puesto que en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la renta establece que las personas morales son, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En estos términos, debemos mencionar que, para efectos fiscales, persona moral, adicionalmente a las personas mencionadas en el párrafo inmediato anterior, es toda unidad económica, nacional o extranjera, con personalidad diversa a la de sus miembros, tales como el contrato de fideicomiso, la sucesión y el contrato de asociación en Participación.

2.2.4. Objeto.

El Maestro Emilio Margain Manautou establece que “el objeto de la obligación tributaria lo constituye el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala como la que dará origen al crédito tributario”.⁶²

⁶² Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, 2011, Página 272.

Por su parte, el maestro Raúl Rodríguez Lobato establece que “podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, por lo que el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible”.⁶³

Finalmente, el jurista Ernesto Flores Zavala establece que “el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.⁶⁴ El autor en mención, en su obra citada continua invocando a Fleinerm quien considera que el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

Por lo que hace al caso concreto, debemos mencionar que el objeto del impuesto sobre la renta consiste en gravar los ingresos percibidos por las personas físicas de las personas morales en territorio nacional.

En tal sentido, el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes transcrito, establece aquellos ingresos que son gravados para efectos de dicho tributo y los cuales consisten en los ingresos que perciban las personas morales residentes en México, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan; y en los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país de los residentes en el extranjero y finalmente en aquellos ingresos procedentes de fuente de riqueza situados en territorio nacional de aquellos residentes en el extranjero, que no tengan un establecimiento permanente en el país, pero sí ingresos en territorio mexicano.

Concluyendo, el objeto del impuesto sobre la renta es el gravar los ingresos que obtengan las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que perciban en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito y en genera cualquier otro ingreso que modifique positivamente el patrimonio de los contribuyentes, de conformidad con los siguientes criterios de vinculación:

- ❖ Los ingresos de las personas morales residentes en México, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.
- ❖ Los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país de los residentes en el extranjero cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.

⁶³ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., México, 2003, Página 112

⁶⁴ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, 1977, Editorial Porrúa, pagina 134.

❖ Los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en el territorio nacional de las residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en el país o teniéndolo no sean atribuibles a éste.

2.2.5. Base gravable

“La base gravable, también denominada como base imponible, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto”.⁶⁵

La base gravable representa el monto sobre el que se aplicará la tasa o tarifa, una vez disminuidas las deducciones autorizadas por la Ley, así como aquellos elementos que deben restarse por ministerio de ley.

Por lo que hace al Impuesto en análisis, su base es el resultado fiscal señalado en el artículo 9 de la LISR, al cual se le deberá aplicar la tasa establecida en el citado precepto, por lo que hace a la legislación actual, se le deberá aplicar la tasa del 30% para las personas morales y hasta el 35% para las personas físicas.

Sin embargo, debemos señalar, de manera general, que el resultado fiscal se obtiene al restar las deducciones autorizadas a los ingresos acumulables obtenidos, lo que nos da como resultado una utilidad o pérdida fiscal.

Finalmente, en caso de obtener una utilidad fiscal, a ésta le deberemos disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio anterior, así como aquellas pérdidas fiscales pendientes de disminuirse, lo que nos arrojará, finalmente, el resultado fiscal, al cual le deberemos aplicar la tasa del impuesto.

En este sentido, hay que hacer mención en que aquellos ingresos que perciban las personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado, pagaran impuestos vía retención efectuada por el empleador y su base gravable será determinada de conformidad con lo establecido en el tabulador previsto en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pago que será considerado como pago definitivo.

2.2.6. Tasa o tarifa;

Otro elemento esencial de toda contribución es la tasa, cuota o tarifa, la cual es necesaria para determinar en cantidad líquida el pago de una contribución.

⁶⁵ Venegas Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Mayo 2014, Editorial Oxford, pagina 120.

El maestro Ernesto Flores Zavala establece que las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.⁶⁶

La tarifa es un elemento cuantitativo, el cual podrá ser de derrama, tarifa fija, proporcional o progresivo, mismo que deberá ser aplicado a la base gravable del tributo. Al respecto debemos mencionar que existen dos tipos de tarifas, la progresiva y la regresiva.

La tarifa progresiva es aquella que se incrementa en tanto aumenta la base gravable, esto es, a mayor base, mayor tarifa. Por otro lado, la tarifa regresiva es aquella que disminuye al aumentar la base gravable, esto es, a mayor base, menor tarifa.

Por su parte, la tasa es el elemento cuantitativo de las contribuciones fijado en la ley tributaria, la cual se establece normalmente en porcentajes, mismo que deberá ser aplicado a la base gravable, y de lo cual obtendremos la parte líquida que deberá enterar al fisco el contribuyente. No debemos omitir mencionar que la cuota no es otra cosa sino el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.

Ahora bien, en el caso del impuesto sobre la renta, por lo que hace a las personas morales, el artículo 9 de la ley de dicho tributo establece que, la tasa será del 30%, misma que deberá aplicarse al resultado fiscal obtenido, de conformidad con el cálculo establecido en el citado precepto legal.

Por lo que hace a las personas físicas, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una tasa progresiva, la cual dependerá de los ingresos percibidos por dichos contribuyentes, la cual oscila entre el 1.92% al 35%, con el cual, se atiende a una afectiva capacidad contributiva.

2.2.7. Obligaciones

La obligación fiscal es “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”⁶⁷.

⁶⁶ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, 1977, Editorial Porrúa, página 135

⁶⁷ Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. página 258.

Al respecto, debemos mencionar que la obligación fiscal debe ser analizada desde dos perspectivas, en un sentido formal y en un sentido material, la primera de las mencionadas referida al cumplimiento de los deberes formales establecidos en la Ley, como lo son aquellos referentes a la presentación de declaraciones, y la segunda de las mencionadas referentes a la realización de pago en dinero o en especie.

En tal sentido, en el presente apartado nos limitaremos a analizar el tipo de obligaciones formales que tienen los dos principales contribuyentes del impuesto sobre la renta, los cuales a saber son: las personas físicas y las personas morales, ya sea que éstas últimas tengan actividad comercial y tengan un tratamiento fiscal al amparo del régimen general, o bien, que sean personas morales con fines no lucrativos.

Por lo anterior, y por lo que atañe al presente trabajo de investigación, a continuación se enlistaran, de manera general las obligaciones formales de las personas físicas y de las personas morales que perciban ingresos en territorio mexicano.

1) Personas Morales.- Obligaciones Fiscales.

- a) Enterar el impuesto correspondiente, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) Realizar la inscripción o alta en el Registro Federal de Contribuyentes;
- c) Expedir comprobantes fiscales electrónicos;
- d) Llevar contabilidad;
- e) Presentar declaraciones y pagos mensuales y declaración anual;
- f) Presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros;
- g) Presentar Declaraciones informativas anuales;
- h) Efectuar retenciones del impuesto sobre la renta. Dicha obligación nacerá cuando la persona moral efectúe pago de sueldos o salarios a trabajadores, cuando efectúe pago a personas físicas por concepto de prestación de servicios profesionales independientes o a las que concedan el uso o goce

temporal de bienes inmuebles y cuando distribuya dividendos a personas físicas o extranjeros;

- i) Expedir constancias de retenciones a los trabajadores o a las personas físicas a las que les hayas efectuado retenciones del impuesto sobre la renta;
- j) Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio;
- k) Determinar en la Declaración Anual la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa;
- l) Llevar control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados;
- m) Presentar al Servicio de Administración Tributaria aviso de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera mayores a 600,000 pesos, dentro de los 15 días posteriores a que recibas las cantidades;
- n) Mantener actualizados sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes

2.) Personas físicas.- Obligaciones Fiscales.

Como ha sido mencionado con anterioridad, las personas físicas mantienen un sistema cédular en el impuesto sobre la renta, por lo que ha efecto de determinar cada una de las obligaciones fiscales, primeramente enlistaremos las obligaciones generales, para continuar con las obligaciones que dependerán de la actividad que realice cada persona física.

- a) Enterar el impuesto correspondiente, de conformidad con la cédula establecida en el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) Realizar la inscripción o alta en el Registro Federal de Contribuyentes;
- c) Expedir comprobantes fiscales electrónicos;
- d) Llevar contabilidad;
- e) Presentar declaraciones y pagos mensuales y declaración anual;

Por lo que hace a las personas físicas que se encuentren en el Régimen de Asalariados, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Entregar al patrón su acta de nacimiento para que se efectúe la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, si ya se encuentra con dicha inscripción, se deberá proporcionar el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Informar por escrito al patrón, antes de se haga el primer pago, si se cuenta con otro empleador y en su caso, si éste aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente.
3. En caso de cambiar de patrón, solicitar la constancia de percepciones y retenciones al patrón anterior y proporcionarla al nuevo patrón dentro del mes siguiente a aquél en que comiencen los días laborables, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto anual.

Por lo que hace a las personas físicas que reciban la prestación de servicios profesionales, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Efectuar retenciones. Se deberá efectuar la retención del impuesto sobre la renta cuando se paguen sueldos o salarios a trabajadores, y en su caso, entregarles en efectivo las cantidades que resulten a su favor por concepto de subsidio para el empleo.
2. Expedir constancias. Si tienes trabajadores debes entregarles constancia de las percepciones que les pagaste y las retenciones que les efectuaste, a más tardar en el mes de febrero de cada año.
3. Calcular en la Declaración Anual del impuesto sobre la renta, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Por lo que hace a las personas físicas que tengan trabajadores a su cargo deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Efectuar retenciones del impuesto sobre la renta a los trabajadores y entregarlas al SAT mensualmente en las mismas fechas que se declaren los impuestos.
2. En caso que correspondiente, se debe entregar en efectivo las cantidades que resulten a su favor por concepto de subsidio al empleo.

3. Entregar a los trabajadores, cuando la soliciten, la constancia anual de las percepciones y las retenciones efectuadas, a más tardar en el mes de febrero de cada año.
4. Presentar declaración informativa de las personas a las cuales les fue efectuado pagos por sueldos y a las que se les realizaron pagos por concepto de subsidio para el empleo, a más tardar el 15 de febrero del siguiente año mediante el programa DIM.

Por lo que hace a las personas físicas que tengan actividad empresarial deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.
2. Efectuar retenciones. Se deberá efectuar la retención del impuesto sobre la renta cuando se paguen sueldos o salarios a trabajadores, y en su caso, entregarles en efectivo las cantidades que resulten a su favor por concepto de crédito al salario.
3. Expedir constancias. Si la persona física cuenta con trabajadores, deberá entregar las constancias correspondientes a las percepciones pagadas y las retenciones efectuadas, a más tardar en el mes de febrero de cada año.
4. Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la opción de deducción inmediata.
5. Calcular en la Declaración Anual del impuesto sobre la renta, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.
6. Presentar declaraciones informativas de operaciones con terceros DIOT, proporcionando mensualmente al Servicio de Administración Tributaria (SAT) información sobre las operaciones con los proveedores.

Por lo que hace a las personas físicas que hayan optado por regirse por el sistema de incorporación fiscal, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Entregar nota de venta cuando los clientes no requieran factura.

2. Efectuar el pago de las compras e inversiones, cuyo importe sea superior a dos mil pesos, mediante cheque, tarjeta de crédito, débito o de servicios.
3. Presentar una declaración informativa bimestral de los ingresos, gastos y proveedores⁶⁸.

Por lo anterior, y de acuerdo con lo establecido por el Maestro Emilio Margain, la obligación fiscal es el vínculo jurídico en virtud de la cual, el Estado exige a los contribuyentes, el cumplimiento de una obligación, la cual puede ser formal o material, siendo la primera de las mencionadas el medio de control en la recaudación, cuyo objeto es facilitar la gestión tributaria, y la segunda se refiere al cumplimiento de pago de una prestación en dinero y excepcionalmente en especie.

2.2.8. Deducciones

Como se ha venido mencionado, la ley del impuesto sobre la renta es el ordenamiento que establece la obligación de gravar los ingresos que perciban los contribuyentes, ya sea en efectivo, en bienes, en crédito o cualquier otro, sin embargo, debemos mencionar que también es el ordenamiento que faculta a los contribuyentes para poder hacer deducibles los gastos efectuados por éstos.

Dino Jarach considera que “las deducciones generales son aquellas que la ley admite restar de las ganancias de cualquier categoría”.⁶⁹

En este sentido, el Diccionario Jurídico Mexicano establece que al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que intervienen en el detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.⁷⁰

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que existen dos tipos de deducciones en el impuesto sobre la renta, las deducciones estructurales y las deducciones no estructurales.

Lo anterior ha sido establecido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis 1a. XXIX/2007, publicada en la Novena Época en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXV, Febrero de 2007, página 638, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

⁶⁸ Cfr. http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/

⁶⁹ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo – Perrot, Tercera Edición. Buenos Aires Argentina 1996, página 548.

⁷⁰ Diccionario Jurídico Mexicano Op. Cit. Página 849

“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.”

Como podemos observar de la tesis transcrita, de conformidad con la ley del Impuesto sobre la Renta existen dos tipos de deducciones, las estrictamente indispensables para la realización de la consecución del objeto social de la sociedad y las no necesarias, con las cuales el legislador busca cumplir con ciertas finalidades fiscales y extrafiscales, que no necesariamente se encuentra relacionada con la generación de ingresos.

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la jurisprudencia 1a./J. 15/2011, publicada en la Novena Época en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIII, Febrero de 2011, página 170, ha establecido que existen dos tipos de deducciones, la estructurales y las no estructurales; jurisprudencia cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme

a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público."

Como se puede observar de las tesis antes transcritas, nuestro máximo tribunal ha establecido que las deducciones estructurales son figuras sustractivas o minorativas que tienen como función, entre otras, el subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

Esto es, las deducciones estructurales son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo se ajuste a una

verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria, con las cuales se les reconoce los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante, esto es, pagar impuestos por los ingresos que efectivamente modifiquen el patrimonio de los contribuyentes.

Al respecto, debemos mencionar que los preceptos que establecen este tipo de deducciones, se tratan de preceptos legales que señalan de una manera estricta los límites específicos del tributo; su estructura y función.

Por lo que hace a las deducciones no estructurales, son figuras sustractivas que tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Dichas deducciones resulta una sanción positiva a favor de los contribuyentes, la cual se encuentra prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", esto es, el legislador permite dicha deducción para brindar beneficios fiscales y con ello lograr la finalidad última de las políticas públicas y fiscales.

Con base en lo anterior, tenemos que las deducciones estructurales son permitidas por el legislador pues con dichas medidas permite al contribuyente generar el ingreso y con ello tributar de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, pues permiten marcar una verdadera utilidad fiscal, y por lo que hace a las deducciones no estructurales, éstas son permitidas por el legislador para conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal.

2.2.9. Calculo.

Tal y como ha sido establecido con anterioridad, el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deja ver que el impuesto sobre la renta es un tributo cuyo objeto consiste en gravar la totalidad de los ingresos que obtengan y modifiquen el patrimonio de las personas físicas y morales, ya sea que los perciban en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, estableciendo el legislador, la mecánica para integrar la base gravable y la tarifa aplicable de dicho tributo.

❖ Personas morales

En tal sentido, el artículo 9 de la ley del impuesto sobre la renta establece la mecánica al amparo de la cual, las personas morales deben calcular el impuesto correspondiente.

Dicho precepto legal es del tenor literal siguiente:

“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

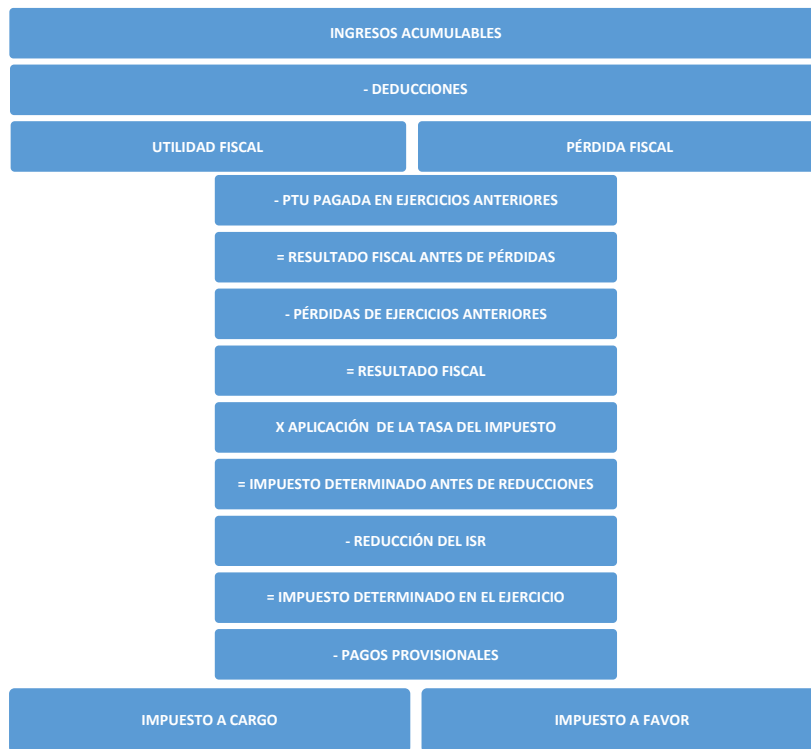
Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.”

Como se puede observar del artículo antes transcrito, el resultado fiscal se obtiene al restar las deducciones autorizadas a los ingresos acumulables obtenidos, lo que nos da como resultado una utilidad o pérdida fiscal.

En caso de obtener una utilidad fiscal, a ésta le deberemos disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio anterior, así como aquellas pérdidas fiscales pendientes de disminuirse, lo que nos arrojará, finalmente, el resultado fiscal, al cual le deberemos aplicar la tasa del impuesto.

En tal sentido, la mecánica del impuesto sobre la renta consiste, generalmente, en lo siguiente:



Ahora bien, a continuación analizaremos, de manera general, cada uno de los puntos del diagrama antes establecido.

1. Ingresos acumulables.

Primeramente debemos mencionar que la Ley del Impuesto sobre la Renta no define lo que debe entenderse por ingreso, a lo que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que ingreso es cualquier cantidad que modifique el haber patrimonial de una persona.

Lo anterior ha sido establecido mediante la tesis CLXXXIX/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXV, Enero de 2007, página 483, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

“RENDA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier

cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17."

Como se puede apreciar de la tesis transcrita, ingreso es cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona, incluyendo todos los conceptos, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario

Una vez mencionado que debe entenderse por ingreso, debemos preguntarnos, ¿Qué ingresos son acumulables y cuáles no?

A lo anterior, los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen que serán acumulables los ingresos percibidos en:

- a) Efectivo
- b) Bienes
- c) Servicio

- d) Crédito
- e) De cualquier otro tipo
- f) Los provenientes de establecimientos en el extranjero
- g) Los ingresos determinados, aun presuntivamente por las autoridades fiscales
- h) Pagos en especie
- i) Mejoras que pasan a poder del arrendador
- j) Ganancia derivada de enajenación de activos fijos, títulos valor, acciones
- k) Ganancia derivada de fusión, escisión, liquidación o reducción de capital de sociedades del extranjero
- l) Recuperación de créditos incobrables que fueron deducidos como incobrables
- m) La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros
- n) Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad hayan causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes
- o) Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto
- p) Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno
- q) El ajuste anual por inflación
- r) Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00

Una vez que el contribuyente haya realizado la suma de todos aquellos ingresos que sean ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, deberá disminuir a ésta, las deducciones que la propia ley le permite.

2. Deducciones.

Como fue mencionado con anterioridad las deducciones son aquellos gastos en los que incurre el contribuyente al realizar su actividad, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación las ha dividido en dos grandes grupos, las estructurales y las no estructurales. Las estructurales son aquellos gastos que son estrictamente indispensables para la generación de ingresos por parte del contribuyente. Las deducciones llamadas como no estructurales constituyen un beneficio minorativo de la base cuyo establecimiento y eliminación en el ordenamiento legal no provoca impacto alguno en la dimensión proporcional del tributo.

De conformidad con la legislación vigente en el ejercicio 2015, las deducciones permitidas por el legislador en la ley del Impuesto sobre la Renta, son las siguientes:

| Deducciones autorizadas | Comentario |
|--|---|
| Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio. | Esta deducción está limitada a las devoluciones, descuentos y bonificaciones que ocurran en el ejercicio, y la misma deberá ser tratada como deducción y no como reducción a los ingresos. |
| El costo de lo vendido. | El 1o. de enero de 2005, se modificó el sistema de deducciones aplicable a las personas morales, pasando de un sistema de deducción de adquisiciones al de la deducción del costo de lo vendido, en el cual, los contribuyentes podrán deducir su inventario hasta que estos sean enajenados. |
| Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones. | En esta fracción quedan comprendidas todas aquellas erogaciones en que incurre el contribuyente durante la realización de sus actividades y que, comúnmente, se denominan como gastos de operación. |
| Las inversiones. | Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se deben de considerar inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos y cuya deducción se efectuará mediante la aplicación de los por cientos señalados para tal efecto en la propia Ley. |
| Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el costo de lo vendido. | Se permite la deducibilidad de las pérdidas patrimoniales en que incurre un contribuyente en el caso de la incobrabilidad de una cuenta por cobrar, así como en las perdidas por caso fortuito o fuerza mayor. |

| | |
|---|---|
| <p>Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.</p> | <p>El reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las pensiones o jubilaciones que podrán deducirse serán aquellas que se otorguen en forma de rentas vitalicias adicionales a las del Instituto Mexicano del Seguro Social pudiendo pactarse rentas garantizadas siempre que no se otorguen anticipos sobre la pensión ni se entreguen al trabajadores las reservas constituidas por la empresa, sin embargo, cuando los trabajadores manifiesten expresamente su conformidad con la renta vitalicia podrá convertirse en cualquier forma opcional de pago establecida en el plan, siempre que no exceda del valor actuarial de la misma.</p> |
| <p>Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.</p> | <p>Se permite la deducción de los intereses nominales, siempre que los mismos cumplan con los requisitos de deducibilidad contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Independientemente de lo anterior, los contribuyentes tienen la obligación de determinar, en relación con sus créditos y deudas, el ajuste anual por inflación acumulable o deducible.</p> |
| <p>El ajuste anual por inflación que resulte deducible en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> | <p>A efecto de determinar el ajuste anual por inflación deducible, los contribuyentes deberán sumar los saldos al último día de cada uno de los</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>meses del ejercicio y dividirlo entre la totalidad de meses del ejercicio, con lo cual obtendremos el saldo anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos, si el saldo promedio anual actualizado es mayor que el saldo de créditos, es un ajuste anual por inflación acumulable, caso contrario, si el ajuste anual de las deudas, es menor que el saldo de los créditos, el ajuste anual por inflación es deducible.</p> |
| <p>Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan como remanente distribuibles.</p> | <p>En la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera a las sociedades cooperativas de producción y a las asociaciones y sociedades civiles como contribuyentes del Título III, y se les permite deducir los anticipos o rendimientos que paguen a sus miembros.</p> <p>Se establece para estas partidas el tratamiento fiscal aplicable a sueldos y salarios para efectos de la retención del impuesto respectivo.</p> |
| <p>Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.</p> | <p>La presente fracción es incorporada con la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el 2014. Al respecto consideramos que al limitar la deducción en análisis, deviene del todo en inconstitucional, pues limita las prestaciones que se les otorgan a los trabajadores.</p> |

3. Utilidad o pérdida fiscal.

La utilidad fiscal es el resultado de restar las deducciones autorizadas de los ingresos acumulables. Dicho resultado resulta la base para efectuar la repartición de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Una vez realizada la disminución de las deducciones autorizadas de los ingresos acumulables, podemos obtener una pérdida fiscal o bien una utilidad fiscal. En caso de obtener una utilidad fiscal, a ésta, se le deberá aplicar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

4. Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

El artículo 123, Apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que todos los trabajadores tienen derecho a una participación en las utilidades de las empresas.

En este sentido, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un derecho de los trabajadores a percibir una parte de los resultados del proceso económico de producción y distribución de bienes y servicios, cuyo principio fundamental consiste en regular el justo equilibrio económico y social.

Al respecto, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, en tal virtud, cualquier persona física o moral que reúna dichas características está obligada a hacer participar a sus trabajadores en las utilidades que obtenga.

Cabe advertir que dicha participación es un reflejo de la obligación que tiene el empresario de compartir con sus trabajadores la utilidad de la empresa, toda vez que ésta es el producto de la unión entre el elemento activo (el trabajo) y el pasivo (el capital), en tanto que las diversas erogaciones efectuadas por el patrón, como son los salarios, rentas, adquisiciones, inversiones, intereses, etcétera, constituyen el precio por concepto de realizar esta fuente de ingresos.

En este contexto, al encontrarse íntimamente ligada a la producción del ingreso dentro de una empresa, la mencionada participación de utilidades, al igual que los salarios, debe concebirse como una erogación relacionada con la prestación de un servicio personal subordinado.

Así, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, son erogaciones que el patrón realiza por el servicio prestado, y con ello se obtuvo cierta utilidad, generada conjuntamente a través del trabajo de los trabajadores.

5. Pérdidas Fiscales.

Ahora bien, como se puede apreciar del artículo 9 de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta antes transcrito, a la utilidad fiscal obtenida se le podrán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Al respecto, el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en su parte conducente, lo siguiente:

“Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

De lo anterior, se advierte claramente que para determinar el resultado fiscal del ejercicio, primero se tendrá que obtener la utilidad fiscal restando al ingreso total acumulable las deducciones autorizadas y, posteriormente, se restará de dicha utilidad, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, entendiéndose por estas últimas la diferencia entre las deducciones autorizadas y los ingresos acumulables, siempre que las deducciones sean mayores que los ingresos.

En otras palabras, conforme a los artículos 9 y 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, los contribuyentes pueden disminuir de la utilidad fiscal que obtengan en el ejercicio, las pérdidas fiscales que hayan sufrido en ejercicios anteriores, a efecto de determinar el resultado fiscal, que es la base del gravamen sobre la que debe aplicarse la tasa correspondiente.

6. Reducciones de ISR (Acreditamiento)

De conformidad con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra acreditamiento deriva de la palabra “acreditar”, la cual es definida por el citado Diccionario, entre otras acepciones, como: “abonar, admitir en pago, tomar en cuenta”

Para nuestros efectos, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha conceptualizado al acreditamiento como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado, a fin de determinar el que debe pagarse.

En este contexto, el contar con mayor impuesto que acreditar que a cargo, puede dar lugar a la determinación de un saldo a favor para el contribuyente; de ahí que un acreditamiento tiene como efecto la disminución del impuesto causado, resultando un impuesto a pagar menor al que correspondía.

Lo anterior ha sido establecido mediante la tesis 1ra. XIV/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, 2008, página 482, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguientes:

“MULTA FISCAL PREVISTA EN EL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005. POR LO QUE HACE AL CONCEPTO DE "BENEFICIO INDEBIDO" NO DEBE DISTINGUIRSE ENTRE EL ACREDITAMIENTO EXCESIVO DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. El citado precepto establece que también se aplicarán las multas en él referidas cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor a la que legalmente corresponda y precisa que, en estos casos, la multa se calculará sobre el monto del beneficio indebido. Así, dicha sanción no se dirige a las omisiones en el pago de contribuciones, sino al beneficio indebido proveniente de compensaciones, devoluciones o acreditamientos, independientemente de que den o no lugar a la omisión de contribuciones. Ahora bien, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha conceptualizado al acreditamiento como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado, a fin de determinar el que debe pagarse. En este contexto, tanto en impuestos directos como indirectos, el crédito reconocido por la legislación se aplica para disminuir la contribución causada, reduciéndose peso por peso. De igual manera, en los dos escenarios, contar con créditos que excedan al impuesto causado puede dar lugar a la determinación de un saldo a favor para el contribuyente; de ahí que en ambos tipos de impuestos, un acreditamiento indebido tiene como efecto la disminución del impuesto causado, resultando un impuesto a pagar menor al que correspondía legalmente; además de que si el acreditamiento indebido da lugar al saldo a favor puede compensarlo o solicitar su devolución, independientemente de la contribución por cuyo concepto se determine dicho saldo, pues en cualquier caso el acreditamiento improcedente afecta al erario. En ese tenor, no es posible fijar un criterio único e inamovible en torno a la gravedad o levedad que tendría un acreditamiento indebido dependiendo del tipo de impuesto, principalmente si se acepta la premisa de que dicho acreditamiento se proyecta en ambos tipos de gravámenes -directos e

indirectos- como una forma de disminuir el impuesto causado, a fin de determinar el tributo por pagar. Esto es, un acreditamiento indebido de impuesto sobre la renta puede afectar tanto como uno de valor agregado, ya que en ambos la entidad de la afectación al erario dependerá del monto del impuesto causado y del acreditable, independientemente del tipo de impuesto y del destino que pueda darse al saldo a favor. Por ende, no se aprecian condiciones particulares en el acreditamiento de impuestos indirectos que justifiquen un trato diferenciado en relación con los directos en lo que hace al concepto "beneficio indebido", para el caso de los causantes que determinen un impuesto acreditable en exceso. A mayor abundamiento, no debe perderse de vista que el párrafo cuarto del referido precepto se refiere al beneficio derivado de acreditamientos indebidos, por lo que no puede juzgarse la sanción como si no se estuviera ante una infracción a la legislación aplicable o considerar que tratándose de impuestos indirectos no habría afectación al erario o que ésta no sería tan grave.”

Por su parte, Enrique Calvo Nicolau señala que “el acreditamiento es un término jurídico que aparece en los ordenamientos legales y se traduce en una operación aritmética esencial para determinar la obligación⁷¹.

Por lo que podemos concluir, y apoyados en las definiciones otorgadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por el jurista Enrique Calvo Nicolau, el acreditamiento no es más que una operación aritmética, que brinda uno de los elementos para efectuar la determinación fiscal, reduciendo peso por peso el impuesto pagado contra el impuesto a cargo, resultando con ello, un impuesto a pagar menor al que correspondía

7. Pagos provisionales.

Los pagos provisionales son aquellos pagos efectuados por los contribuyentes a cuenta del impuesto anual. Los contribuyentes se encuentran obligados a efectuar pagos mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de 12 meses.

Finalmente debemos mencionar que los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar; saldo a favor; y siempre que la primera declaración tengan impuesto a cargo. Una vez efectuado todo lo anterior, tendremos un Impuesto a cargo o un saldo a favor.

⁷¹ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo I, Editorial Themis, México, 1998, página 216.

❖ Personas Físicas

Ahora bien, por lo que hace a las personas físicas, el numeral 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos, después de efectuar las deducciones autorizadas, la utilidad gravable determinada y al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de dicha Ley.

A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

| TARIFA ANUAL | | | |
|-----------------|-----------------|------------|--|
| Límite inferior | Límite superior | Cuota fija | Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior |
| \$ | \$ | \$ | % |
| 0.01 | 5,952.84 | 0.00 | 1.92% |
| 5,952.85 | 50,524.92 | 114.29 | 6.40% |
| 50,524.93 | 88,793.04 | 2,966.91 | 10.88% |
| 88,793.05 | 103,218.00 | 7,130.48 | 18.00% |
| 103,218.01 | 123,580.20 | 9,438.47 | 17.92% |
| 123,580.21 | 249,243.48 | 13,087.37 | 21.36% |
| 249,243.49 | 392,841.96 | 39,929.05 | 23.52% |
| 392,841.97 | 750,000.00 | 73,703.41 | 30.00% |
| 750,000.01 | 1,000,000.00 | 180,850.82 | 32.00% |
| 1,000,000.01 | 3,000,000.00 | 260,850.81 | 34.00% |
| 3,000,000.01 | En adelante | 940,850.81 | 35.00% |

Como se puede apreciar, tratándose de personas físicas, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una tasa progresiva, así como diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan.

En tal sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas deberán tributar, de manera cedular, conforme a dicho ordenamiento, por los siguientes ingresos:

- ❖ Por sueldos y salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado;
- ❖ Por actividades profesionales;
- ❖ Por arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce de inmuebles;
- ❖ Por enajenación y adquisición de bienes;
- ❖ Por los ingresos por intereses;
- ❖ Por la obtención de premios;
- ❖ Por los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales;

- ❖ Por los demás ingresos que modifiquen positivamente su patrimonio.

Lo anterior denota que un mismo contribuyente puede ser causante del impuesto en una o varias de sus modalidades, las que se determinan por las diferentes fuentes de riqueza.

Como fue mencionado con anterioridad, a las modalidades y tratamientos fiscales respecto de una persona en función de las fuentes que abarca se les denomina cédulas. Dicho tratamiento basado en modalidades, en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cédular o analítico, caracterizado por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.

En este sentido, el impuesto a cargo de las personas físicas, se calculará de la misma manera que el impuesto de las personas morales, con la única salvedad que se calculara por cédulas.

Así, la mecánica de sumar a los ingresos obtenidos por las personas físicas, conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del título IV de la ley en comento, después de efectuar las deducciones autorizadas a los mismos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II, del capítulo II, de dicho título; encuentra su razón de ser, en la existencia de diferentes categorías de ingresos, ello en función de las distintas fuentes que los generan, siendo dicho origen lo que demuestra una verdadera capacidad contributiva.

Por lo que hace al presente trabajo de investigación y a reserva de profundizar en el tema en el siguiente capítulo, señalaremos que de acuerdo con el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas que perciban dividendos, utilidades y en general cualquier ganancia de personas morales, deberán acumularlas a sus demás ingresos, pudiendo acreditar el impuesto pagado por la sociedad. Y adicionalmente, deberán pagar un impuesto equivalente al 10% de los dividendos percibidos, sin poder acreditar dicho impuesto.

Así, podemos concluir que la mecánica establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas limitan a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de las deducciones autorizadas para cada ingreso, logrando así que la base no se afecte por una disminución indebida.

RÉGIMEN DE LOS DIVIDENDOS EN MÉXICO.

SUMARIO: 3.1. *Antecedentes fiscales de los dividendos;* 3.2. *Concepto de dividendo;* 3.3. *Dividendos fictos;* 3.4. *Mecánica para el cálculo de la distribución de dividendos, antes y después de la reforma;* 3.5. *La retención;* 3.6. *La reinversión del dividendo establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta;* 3.7. *Beneficios. Acreditamiento del impuesto pagado contra el Impuesto sobre la Renta propio;* 3.8. *Efectos de la distribución de dividendos.*

3.1. Antecedentes fiscales de los dividendos

“El contrato societario contiene distintos derechos favorables al socio, quien los ejercita frente a la sociedad, al mismo tiempo que el socio ha de satisfacer obligaciones diversas. Estos derechos y obligaciones se originan del estatus del socio, el cual no es un derecho sino un presupuesto de relaciones jurídicas”⁷²

En México, el tratamiento fiscal de los dividendos ha sufrido diversos cambios, teniendo su origen desde la Ley del Centenario (llamada así, en virtud del aniversario de consumación de la independencia) y manteniéndose en vigor hasta la legislación actual, sin embargo, a lo largo de la historia ha pasado de un sistema cedular a un sistema global, cambiando la tasa aplicable, así como el mecanismo para determinar el impuesto a cargo de quien los genera y de quien los recibe.

Así, entrando al análisis de los antecedentes de los dividendos en las distintas Leyes del Impuesto sobre la Renta, observamos lo siguiente:

❖ Ley de 20 de julio de 1921, conocida como Ley del Centenario

La Ley del centenario tuvo el carácter de impuesto extraordinario, cuyo objeto consistió en gravar los ingresos derivados del comercio, de la industria, del ejercicio de una profesión liberal, literarios, artísticos o innominados, del trabajo a sueldo o salario, de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendo. En dicha Ley, la figura del dividendo se estableció en su Cédula Cuarta, la cual comprendía los derivados de colocaciones de dinero o valores a rédito, interés, participación o dividendo, siendo que para tal efecto la cuota era del 1% al 4% para ingresos hasta de \$250.00 para llegar a ingresos que excedieran de \$750.00 mensuales.

⁷² Ascarelli. Principios y Problemas de las Sociedades Anónimas. UNAM. México. 1951. P. 46.

En dicha Ley, se instauró el tratamiento fiscal de los dividendos, tanto para personas morales como naturales, como un impuesto cedular, y por lo tanto se pagaba de manera separada, por lo que, por cada actividad gravada se tenía que presentar una declaración y en caso de que existieran diversos ingresos por diferentes tipos de actividades, se tenían que realizar un pago por cada actividad y presentar su correspondiente declaración.

❖ **Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas”, de 21 de febrero de 1924.**

En la Ley del 21 de febrero de 1924, el concepto de dividendos continúa como ingreso acumulable y adiciona que dicho ingreso, al igual que las cantidades afectadas al fondo de reserva, las que reinvirtieran en la empresa, los intereses de los capitales propios de los socios o empleados y la remuneración por el trabajo personal de los socios, no eran conceptos deducibles.⁷³

Contenía dos capítulos fundamentales, el primero versaba sobre sueldos, salarios y emolumentos, y el segundo, y es el que nos interesa, versaba sobre las utilidades de las sociedades y empresas.

La cuota del impuesto por utilidades era progresiva por grado del 2% al 4% para los que excedieran de \$100,000.00 mensuales.

❖ **Ley del impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 1931.**

El dividendo continuó como un ingreso acumulable, se gravaba de la misma manera que en la Ley del 21 de febrero de 1924. Sin embargo, el 8 de marzo de 1933, se reformó dicha Ley, para establecer la obligación de retener el impuesto correspondiente, a cargo de las instituciones de crédito, agentes de bolsa y otras instituciones que recibieran para su cobro dividendos, partes de interés, obligaciones u otros instrumentos de crédito, títulos o valores.⁷⁴

Se gravó con una cuota progresiva por grados que llegaba hasta el 8% sobre las utilidades de \$500,000.00 en adelante.

⁷³ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Páginas 629 y 631.

⁷⁴ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Páginas 635 y 636.

❖ Ley del Impuesto sobre el Ausentismo de 14 de febrero de 1934

Ley publicada en el periodo del General Abelardo L. Rodríguez, la cual previó que los dividendos, se considerarían producidos en México, así como los intereses y demás rendimientos de toda clase de acciones, bonos, partes de fundador y cualesquiera otro títulos jurídicos que otorgaran participación en las utilidades de las asociaciones domiciliadas en México, o que explotaran empresas para cuyo ejercicio existiera en México una instalación o representación y por lo tanto debían tributar en territorio mexicano.⁷⁵

Lo anterior, quedó establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Ausentismo de 14 de febrero de 1934, en la cual a la letra rezó lo siguiente:

“**Artículo 4.** Se consideran producidos en México:

...

II. Los dividendos, intereses y demás rendimientos de toda clase de acciones, bonos, partes de fundador y cualesquiera otros títulos jurídicos que otorguen participación en las utilidades de negociaciones domiciliadas en México o que exploten empresas para cuyo ejercicio exista en México una instalación o representación.

...

Artículo 5. Las rentas e ingresos a que se refiere el artículo anterior se evaluarán, para los efectos del impuesto, en la forma siguiente:

...

II. Las comprendidas en las fracciones II a XI del propio artículo, teniendo en cuenta las disposiciones relativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta que, para el caso, se considerarán como supletorias de la presente ley”.⁷⁶

Finalmente debemos señalar que se pagaba el impuesto por dividendos a través de cuotas progresivas que eran del 2% y 4%.

❖ Ley del Impuesto al Superprovecho de 27 de diciembre de 1939

La citada Ley tenía como objeto gravar los ingresos mayores a \$100,000.00. En dicha Ley el valor de los dividendos decretados formaba parte del pasivo, de tal forma que la parte de las utilidades que se dedicara a dividendos, dejaba de considerarse como elemento del capital contable.⁷⁷

⁷⁵ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Página 637.

⁷⁶ Ley del Impuesto sobre el Ausentismo de 14 de febrero de 1934.

⁷⁷ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Página 640.

Lo anterior, se ve reflejado en el artículo 10 de la referida Ley, que a letra establecía lo siguiente:

“Artículo 10. El valor de los dividendos decretados formará parte del pasivo, de tal modo que la parte de las utilidades que se dedique a dividendos dejará de considerarse como elemento de capital contable”⁷⁸

La cuota aplicable a los dividendos dependía del origen del dividendo, esto es, si provenía del capital contable se encontraba exento en un 15% y el capital excedente gravaba a la tasa del 25% sobre dicho excedente. Caso contrario, si la ganancia no provenía de capital contable, gravaba al 25%.

❖ **Ley del Impuesto sobre la renta de 31 de diciembre de 1941**

Ley que entra en vigor durante el Mandato de Manuel Ávila Camacho, que tenía por objeto principal gravar cualquier concepto que modificara el patrimonio de los contribuyentes y que la fuente de riqueza estuviese en territorio nacional.

Durante la vigencia de la citada Ley se crea el llamado impuesto a los dividendos de acciones u otros títulos similares, o bien, cualquiera que fuera su denominación, tanto de empresas mexicanas y extranjeras que operaran en el país y dieran derecho a su percepción, el cual se comprendía en la cedula II de dicho ordenamiento jurídico.

Es la primera Ley que define a los dividendos como cualquier distribución que aún sin denominarse dividendo, pero en concepto de tal, fuera hecha por una empresa a sus accionistas o asociados a base de beneficios. La cuota del impuesto de dividendos era del 8%, y estaban exentos de la cuota progresiva.⁷⁹

En este sentido, es de suma importancia mencionar que el nacimiento de ésta nueva Ley se da con motivo de los gastos que ocasionaba la Segunda Guerra Mundial, por lo que en México se estableció un estado de emergencia, que a lo que nuestro tema interesa, se creó un impuesto del 8% sobre los dividendos percibidos, en el cual no fue posible establecer tarifas progresivas por la existencia de acciones al portador⁸⁰.

⁷⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho, de 27 de diciembre de 1939.

⁷⁹ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Página 642 y 643.

⁸⁰ Cfr. Informe presentado en el Coloquio Evolución de la Organización Político-Constitucional en América Latina 1950-1975, celebrado en Oaxtepec, México, 1976, página 96

Al respecto, debemos mencionar que el citado impuesto del 8% a cargo de las personas físicas que percibían dividendos se estableció en la Ley en cita, mediante Decreto del 16 de abril de 1943.

Por otro lado, en marzo de 1945, mediante Decreto se reguló con mayor cuidado el llamado impuesto a los dividendos, estableciendo expresamente que se trataría de ganancias que distribuyeran o debían distribuir toda clase de sociedades mexicanas o las extranjeras que operaran en el país. En este último caso, las agencias o sucursales cubrirían el impuesto directamente sobre las ganancias obtenidas en el país.

En tal sentido, para los efectos de nuestro tema, es importante resaltar que de conformidad con el artículo 67, bis, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su texto vigente desde el 5 de agosto de 1943 establecía que el impuesto sobre los dividendos (cédula II) se calcularía determinando la utilidad contable y deduciendo de ésta, tanto lo pagado en cédula I (ingresos que se percibieran por concepto de dividendos) como el monto de las reservas locales.

El mismo precepto, según su redacción vigente desde 14 de febrero de 1944, establece que de la utilidad contable deben deducirse tanto el tributo correspondiente a la cédula I, así como la reserva a que se refiere el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y esta última norma alude a "la obligación de constituir reservas legales" y establece el deber de cubrir el impuesto sobre los dividendos con preferencia respecto de la obligación de constituir cualquier reserva, fuera de las legales.

Sin embargo, dicho precepto reglamentario fue reformado mediante decreto de 8 de abril de 1947, en el sentido de que sólo se admitiría que se apliquen las utilidades obtenidas en un ejercicio para compensar las pérdidas de capital social realizadas en los ejercicios inmediatos anteriores. Así, en nuestro país es la primera vez que se gravaron los ingresos que percibían las personas físicas por concepto de dividendos, utilidades o cualquier ganancia que percibieran de las personas morales en las que fueran accionistas o socios.

❖ **Ley del Impuesto sobre utilidades excedentes de 29 de diciembre de 1948**

Al crear dicha Ley, el legislador determinó que incluir dentro del impuesto de Cédula Primera los ingresos que se percibieran por concepto de dividendos de otras

empresas, daba lugar a complicaciones, por lo que se acordó suprimir dicha obligación. La cuota del Impuesto a los dividendos se elevó al 10%.⁸¹

En este sentido, a partir del 1° de enero de 1951, al entrar en vigor la reforma al artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, se limitó la deducción de lo pagado por concepto de 8% sobre dividendos, al caso en que las sociedades que pagaron el impuesto por utilidades recibidas de otra empresa fueran las únicas que las podían deducir, pues antes de dicha reforma la ley no establecía limitación alguna

❖ **Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1953.**

Expedida durante el gobierno de Adolfo Ruiz Cortines, gravaba los ingresos provenientes de trabajo, de capital o de la combinación de ambos. Por lo que a nuestro tema interesa, dicha Ley gravaba a los dividendos en su Cédula Sexta, eliminando el impuesto del 8% que gravaba a las personas que percibían dividendos de personas morales.

Adicionalmente, en dicha Ley se estableció que a las ganancias legalmente determinadas conforme a la técnica contable, debía aumentarse las reservas de capital, castigos por pérdidas de créditos que excedieran del porcentaje autorizado, creación o incrementos de reservas complementarias del activo y de esta suma podía deducirse el importe de las diferencias del impuesto sobre la renta pagadas en el ejercicio, con motivo de calificaciones correspondientes a ejercicios anteriores y en general lo pagado por el impuesto sobre la renta y las tasas sobre utilidades excedentes.

En general, en la cedula sexta se gravaba a los ingresos derivados de inversiones de capital que no estuvieran comprendidos en otras cédulas.

El impuesto correspondiente de 1953 al 31 de diciembre de 1959 llegaba al 36% para utilidades de un millón en adelante. A partir del 1 de enero de 1960, la tarifa se elevó al 50% a partir de \$840,000.00

⁸¹ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Página 645.

❖ La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964

Es la primera Ley que instaura el nuevo sistema global, y por lo que hace al tema de dividendos, se estableció que aquellos pagados por toda clase de sociedades que operaran en el país no serían acumulables.

Sin embargo, si las empresas mexicanas efectuaran inversiones en el extranjero y con ello recibieran los dividendos correspondientes, éstos quedarán sujetos a una tasa del 20% de la que, dentro del sistema general de la ley, podrían deducir el impuesto sobre dividendos pagados en el extranjero.

Dicha información se ve reflejada en su artículo 19, que a la letra expone lo siguiente:

“Artículo. 19. Son ingresos acumulables los señalados en los artículos 1 y 3 de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:

V. No serán ingresos acumulables los dividendos pagados por toda clase de sociedades que operen en el país y por las mexicanas que operen en el extranjero. Tampoco son acumulables los productos de inversiones de las reservas para jubilación creadas por las empresas, siempre que dichos productos se destinen a incrementar fondo”.⁸²

Asimismo, refiere que las empresas residentes en el país que se vieran en la necesidad de hacer inversiones conjuntas en el extranjero, podrían recibir los dividendos correspondientes, sin que éstos resultaran excesivamente gravados; para ello se declaró que dichos ingresos pudieran no acumularse, en cuyo caso quedarían sujetos a una tasa del 20% de la que, dentro del sistema general de la ley, podían deducir el impuesto sobre dividendos pagados en el extranjero”.⁸³

Como se puede observar, es la primera Ley que considera a la distribución de dividendos efectuada entre personas morales como ingresos no acumulables y por lo que hace a aquellos dividendos de origen extranjero, les estableció una tasa del 20%, pudiendo deducir los impuestos pagados en el país extranjero.

⁸² Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964.

⁸³ Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México. 1975, UNAM. México. Páginas 654 y 660.

❖ Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980

Ley publicada durante el mandato del presidente José Lopez portillo, la cual continuó con la tendencia del sistema global. En relación al tema de los dividendos, dicha Ley estableció la posibilidad de acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que correspondiera al dividendo o utilidad percibida.

Lo anterior fue establecido en el artículo 10 de la Ley en análisis, texto que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 10.- Las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, calcularán el impuesto sobre la renta aplicando la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley al resultado fiscal obtenido en el ejercicio el cual se determinará disminuyendo, en su caso, de la utilidad fiscal en el ejercicio las pérdidas fiscales de otros ejercicios, la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, así como los siguientes ingresos:

II.- Los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México, siempre que correspondan al contribuyente en su carácter de accionista o socio”.⁸⁴

Asimismo, para determinar el impuesto acreditable a que tienen derecho las personas físicas, se estableció que se considerarían dentro de los ingresos a que se refieren las fracciones I a III del artículo 10 de dicha Ley, los dividendos o utilidades obtenidos de otras sociedades, siempre que la sociedad emisora hubiere causado el impuesto sobre la renta correspondiente a las sociedades mercantiles a la tasa de 42%, en el ejercicio en que se generó la ganancia.

En lo que se refiere al tema de dividendos, el artículo 10 de dicha Ley estableció que las personas morales debían calcular el impuesto anual a su cargo aplicando la tasa del 35% al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, y retener en todos los casos, al momento de hacer el pago el 50% de las ganancias o dividendos distribuidos a personas físicas.⁸⁵

Y en su artículo 22, dicha Ley hacía referencia a que las personas físicas tenían la obligación de manifestar como pago definitivo la retención a que se ha hecho alusión y, por tanto, no debían acumular la utilidad o dividendo percibido a sus restantes ingresos. Por lo que, las personas físicas que obtenían ingresos por dividendos o

⁸⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980.

⁸⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente al 31 de diciembre de 1988

ganancias distribuidas por una persona moral de la cual eran socios o accionistas, debían pagar el 50% de los mismos por concepto de impuesto sobre la renta, independientemente, del impuesto que la sociedad hubiera pagado por los ingresos respectivos.

Ante esto, y con la finalidad de fomentar la inversión en empresas mexicanas (tal como se expresó en el proceso legislativo) se decretó, el 31 de diciembre de 1988, el reconocimiento al impuesto pagado por la sociedad respecto de los ingresos de los cuales derivaban las utilidades que distribuyeran a sus socios vía dividendos y, se indicó que la retención de la diferencia entre lo pagado por aquella y el accionista será del 5%, considerando que dichos ingresos se gravarían con tasas del 40% y 35%, tasas máximas, para personas físicas y morales, respectivamente. Así, surge en el artículo 124 de dicha Ley, el concepto de utilidad fiscal neta, obteniéndose de restar al resultado fiscal del ejercicio, entre otros conceptos, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, en términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la ley en comento.

Adicionalmente, a partir del 1 de enero de 1989, en el artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se estableció a cargo de las personas morales, la obligación de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, siendo que las personas morales debían retener el 10% de los dividendos o utilidades distribuidos a sus socios o accionistas personas físicas cuando éstos derivaran de la cuenta de utilidad fiscal neta y el 40% cuando los dividendos distribuidos no derivaran de dicha cuenta. Estableciéndose, para tal efecto que la retención realizada por la persona moral se entendería como pago definitivo y, los ingresos de las personas físicas por dividendos o utilidades distribuidas no serían acumulables.

El 1 de enero de 1990, por medio de decreto se determinó que la tasa máxima para la causación del impuesto anual a cargo de personas físicas tuvo una reducción quedando al 35%, eliminándose el gravamen adicional sobre los ingresos que éstas obtuvieran por concepto de dividendos o utilidades distribuidas por una persona moral cuando proviniera de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Resulta de gran trascendencia exponer que en las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1991, se estableció que cuando se causara un impuesto sobre dividendos, éste sería a cargo de la empresa, ya que al hacer referencia que las utilidades libres de impuestos son las que derivaran de la utilidad fiscal neta (UFIN), cuando se pagara un dividendo que no fuera de esta partida, causaría un impuesto para igualar el tratamiento fiscal de dividendo en el accionista, con aquel proveniente de UFIN.

Analizando las variantes de la tasa para el impuesto sobre la renta para las personas morales, se observa la reducción del 35% al 34% y, con relación al factor aplicable para la determinación del impuesto por dividendos o utilidades distribuidos, del 1.82 a 1.515; lo cual fue efectuado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 3 de diciembre de 1993.⁸⁶

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 124-A, vigente a partir del 1 de enero de 1999, con la finalidad de identificar las utilidades derivadas de los ingresos de los cuales la persona moral difirió parte del impuesto del ejercicio en que se generaron, se estableció la obligación a cargo de éstas de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, siendo así en el tercer párrafo de dicho numeral que se precisará que la utilidad fiscal neta reinvertida de cada ejercicio se determinaría aplicando el factor de 0.9286 a la cantidad que resultara de disminuir a la utilidad fiscal reinvertida el impuesto se hubiere determinado aplicando a dicha utilidad la tasa del 30%.

Por lo que se observa claramente que el resultado de la cuenta de utilidad fiscal neta es el monto de las utilidades de los ingresos acumulables, de los cuales la persona moral ya pagó el total del impuesto sobre la renta correspondiente en el ejercicio en que se generaron y, que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, representa el monto de las utilidades que derivan de los ingresos acumulables de los cuales la persona moral, parte del impuesto del ejercicio en que se generaron y que debe pagarse al momento de distribuir dichas utilidades a sus socios o accionistas vía dividendos.

Concluyendo, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades, deberán calcular el impuesto que corresponda aplicando la tasa del 35% al resultado de multiplicar dichos dividendos por el factor de 1.5385, siempre y cuando no deriven de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida o de su cuenta de utilidad fiscal neta, pues si provienen de la cuenta señalada en primer término, pagarán el impuesto anual diferido aplicando la tasa del 5% y si provienen de la última cuenta en cita, la persona moral no estará obligada al pago de este impuesto), lo anterior se encuentra previsto en el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 1999.

En este sentido, es importante resaltar que el 5% deriva del diferencial de la tasa aplicable para las personas físicas y personas morales, con lo cual se equilibraba la tasa aplicable a las personas físicas a comparación de la tasa aplicable para las personas morales.

⁸⁶ Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación. 03 de diciembre de 1993.

❖ Ley del Impuesto sobre la renta de 1 de enero de 2002

Continuando con el estudio de los antecedentes de los dividendos, se observa que en la Ley del Impuesto sobre la renta de 1 de enero de 2002, la cual abrogó la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980, se establecía lo siguiente con respecto al tema de dividendos:

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

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

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

...

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

...

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

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

- II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:
 - a. Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
 - b. Que se pacte a plazo menor de un año.
 - c. Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
 - d. Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
- III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.
- IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.
- VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades”.⁸⁷

Como se puede analizar de los artículos transcritos, las personas morales que distribuían dividendos que no provenían de CUFIN, en términos de la Ley en análisis, debían de pagar el impuesto prorrateándolo con el factor de 1.4706, y el impuesto causado lo podrían acreditar en el ejercicio en que se efectuara el pago, o hasta en los dos ejercicios siguientes.

Por lo que hace a las personas físicas, éstas se encontraban obligadas considerar como ingresos acumulables los obtenidos por concepto de dividendos o utilidades percibidos de personas morales. Sin embargo, la Ley en cita, también les permitía la acreditación del impuesto pagado por la sociedad, lo que reflejaría con ello la verdadera capacidad contributiva de quien percibía el dividendo.

❖ **Ley del Impuesto sobre la renta de 1 de enero de 2014.**

El 8 de septiembre de 2013, el Presidente de la República Mexicana presentó la iniciativa de Decreto por el que se expidió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que hace al tema de los dividendos, continuó de manera textual con lo establecido en la Ley del 2002, sin embargo, se introdujo un impuesto a la distribución de dividendos, es decir, un impuesto que grava la percepción de dividendos, con una tasa del 10%, la justificación expuesta por el titular del poder ejecutivo fue que con dicho gravamen se otorgaría un tratamiento similar al que se encuentra en la mayoría de los países que han dedicado tener sistema duales, es decir, que gravan las utilidades de las empresas y después la distribución de éstas.

⁸⁷ Ley del Impuesto sobre la renta de 1 de enero de 2002.

Dentro del proceso legislativo se expuso que en México la tasa efectiva sobre las utilidades es del 30%, tasa que resulta baja en comparación con otros países, lo que repercute en la recaudación, pues dicha tasa no es la adecuada en relación con el tamaño de la economía mexicana.

Sin embargo, agregaron un elemento más a la exposición sobre la necesidad de la implementación de éste nuevo impuesto, señalando que el mismo tiene la finalidad de incentivar a las empresas para reinvertir en sus utilidades.

Finalmente, debemos mencionar que éste nuevo impuesto se causa al momento en que las empresas distribuyen los dividendos y el mismo tiene el carácter de pago definitivo, esto es, el socio o accionista que lo perciba no lo podrá disminuir en su declaración anual, como cualquier otro contribuyente al que se le retiene el ISR por sus propios ingresos.

Sin embargo, debemos preguntarnos ¿El tamaño de la economía Mexicana es igual al tamaño de la economía Alemana (país con el que fue comparado México en la exposición de motivos propuesta por el Legislador)? ¿Cuál es la razón por la que igualamos tasas sobre utilidades con la economía Alemana? ¿El citado impuesto cumple con la finalidad de la reinversión?

A las respuestas obvias y no tanto para nuestros legisladores, debemos efectuar un análisis de éste nuevo impuesto partiendo de lo general a lo particular, es decir, partiendo del concepto de dividendo hasta llegar a analizar los efectos legales del impuesto en mención.

3.2. Concepto de dividendos

“Dividendo es el derecho individual que corresponde a todos los socios, a percibir un beneficio económico, en forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga la sociedad. Y por utilidades debemos entender aquellas cantidades que la sociedad obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad social y que constituye un superávit en relación con el capital los dividendos, lo que no es otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir dichas utilidades o superávit, entre los socios”⁸⁸.

Bajo este contexto, y con la finalidad de desentrañar los elementos de la definición citada, es necesario referirnos al tipo de sociedades existentes en nuestra

⁸⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, 10ª Edición, México, 1997, páginas 1173 y 1174

legislación mexicana, así como al capital que las conforman, los derechos de los socios sobre las acciones, qué se entiende por superávit y con ello tener una mejor comprensión de tal definición.

Primeramente, debemos mencionar que cuando dos o más personas físicas se unen, de manera permanente, para la realización de un fin y constituyen una nueva persona con atributos y personalidad propia, han creado una persona moral, ficción aceptada por la ciencia del Derecho, la cual se rige por sus estatutos sociales.

Para Rosa Gloria Alanís Sierra las personas morales se rigen por las condiciones y reglas establecidas por los socios en el acta que le dio origen a la misma, la cual ha sido denominada como acta constitutiva, misma que deberá prever la vida de la sociedad, debiendo considerar su funcionalidad y desarrollo, hasta la disolución y liquidación de la misma, así, en lo no previsto por dicha acta constitutiva, aplicará de manera supletoria lo establecido en la legislación aplicable⁸⁹.

De acuerdo con nuestra legislación, existen diferentes tipos de sociedades, como lo son las sociedades civiles, rurales y mercantiles.

Las sociedades civiles se dividen en dos principalmente, asociación civil y sociedad civil, la primera de las mencionadas “se constituye cuando dos o más individuos convienen en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico”⁹⁰, por su parte, en la sociedad civil, “los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común de carácter preponderantemente económico, pero que no constituyan una especulación comercial”⁹¹.

Por otro lado, la Ley Agraria reconoce cuatro tipos de sociedades rurales:

- Uniones de ejidos, “son personas morales cuyo objeto comprenderá la coordinación de actividades productivas, asistencia mutua, comercialización u otras no prohibidas por la Ley”⁹².
- Asociaciones Rurales de Interés Colectivo, que son aquellas “personas morales que son integradas por ejidos, comunidades, uniones de ejidos o sociedades de

⁸⁹ Cfr. Alanís Sierra, Rosa Gloria. Derecho de la Empresa I, Editorial MC Gram Hill, México, 2007, página 150

⁹⁰ Artículo 2670 del Código Civil Federal

⁹¹ Artículo 2688 del Código Civil Federal

⁹² Artículo 108 de la Ley Agraria.

producción rural; cuyo objeto es la integración de los recursos humanos naturales, técnicos y financieros para el establecimiento de industrias, aprovechamientos, sistemas de comercialización y cualquiera otras actividades económicas”⁹³.

- Sociedades de producción Rural, que son aquellas “personas morales integradas por productores rurales para la coordinación de actividades productivas, asistencia mutua, comercialización u otras no prohibidas por la Ley”⁹⁴.
- Uniones de Producción Rural, que son aquellas “personas morales integradas por dos o más sociedades de producción rural cuyo objeto comprenderá la coordinación de actividades productivas, asistencia mutua, comercialización u otras no prohibidas por la ley”⁹⁵.

Por su parte, la ley mercantil reconoce seis tipos de sociedades mercantiles:

- Sociedad en nombre colectivo; “persona moral existente bajo una razón social, en la cual todos los socios responden de un modo subsidiario, ilimitado y solidario de las obligaciones sociales”⁹⁶.
- Sociedad en comandita simple; “persona moral que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones”⁹⁷.
- Sociedad en comandita por acciones; “Persona moral que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales y de uno o varios comanditados que únicamente están obligados al pago de sus acciones”⁹⁸.
- Sociedad cooperativa; “es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades

⁹³ Artículo 110 de la Ley Agraria

⁹⁴ Artículo 108, 109 y 110 de la Ley Agraria.

⁹⁵ Artículo 109 y 113 de la Ley Agraria

⁹⁶ Artículo 25 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

⁹⁷ Artículo 51 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

⁹⁸ Artículo 207 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción y consumo de bienes y servicios”⁹⁹.

- Sociedad de responsabilidad limitada; “persona moral que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables a la orden o al portador, pues solo serán cedibles en los caso y con los requisitos que establece la propia ley”¹⁰⁰.
- Sociedad anónima; la más importantes por su practicidad y aplicación en la vida diaria, “es una personar moral que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones”¹⁰¹. Por su parte el maestro Rodríguez y Rodríguez la define como la sociedad mercantil, de estructura colectiva capitalista, con denominación, de capital funcional, dividido en acciones, cuyos socios tienen su responsabilidad limitada al importe de sus aportaciones¹⁰².

Como podemos apreciar de lo anterior, existen diversos tipos de sociedades, dependiente de su régimen social y el tipo de actividades que llevan a cabo, por lo que debemos mencionar que, en adelante, únicamente nos referiremos a la Sociedad Anónima y sus efectos, esto por su practicidad y aplicabilidad en el tema de la presente investigación.

Ahora bien, el nuevo ente jurídico, regularmente, creado por los socios para la realización de un fin comercial, debe ser constituido con un capital con el cual lograrán la consecución de su objeto social, por lo que los socios aportan capital y trabajo a dicha persona moral, esto es, aportarán los elementos necesarios para la realización del fin para la que fue creada.

Así, la aportación de los socios, recibe el nombre de capital social de la sociedad; entendiéndose por éste, el patrimonio con el que cuenta la sociedad al momento de su constitución para la realización de sus actividades.

En tal virtud, el capital social es aplicado a la realización y desarrollo de las actividades de la persona moral y que consecuentemente, podría generar ganancias.

⁹⁹ Artículo 2 de la Ley General de Sociedades Cooperativas

¹⁰⁰ Artículo 58 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

¹⁰¹ Artículo 87 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

¹⁰² Cfr. Rodríguez, Op Cit., página 234

Lo que nos lleva a la pregunta obligatoria ¿Qué es el capital de una sociedad anónima? Primeramente, debemos mencionar, que el capital de una sociedad debe ser analizado desde un punto de vista social y desde la perspectiva contable.

“El capital visto desde un punto social es un concepto aritmético equivalente a la suma del valor nominal de las acciones en que está dividido”¹⁰³, es decir, es la suma de las aportaciones de los socios, la cual se encuentra representada en acciones. El capital social no se debe confundir con el patrimonio de la sociedad, puesto que éste es la suma de los valores de los que es titular la sociedad en un momento determinado, incluido el capital social, y el capital social se limita a las aportaciones de los socios¹⁰⁴.

Esto es, el capital social es el capital aportado por los accionistas, en efectivo o especie, para que una sociedad pueda financiarse y dar inicio a sus operaciones comerciales, éste puede estar parcial o totalmente pagado, teniendo las siguientes características:

- Capital Fijo. Es la cantidad máxima que pueden aportar los socios, si se desea aportar una mayor cantidad a tal capital, es necesario modificar la escritura constitutiva.
- Capital Variable: Es la cantidad que pueden aportar los socios, sin tener un tope que lo limite, sin necesidad de modificar la escritura constitutiva
- Capital no suscrito. Es la parte del capital autorizado representado por acciones, que no están pagadas.
- Capital exhibido. Es la parte del capital suscrito que se encuentra totalmente pagado.

En adición a lo anterior, los socios pueden efectuar las siguientes aportaciones:

- Primas sobre acciones. Son los sobrepuestos, al valor nominal de las acciones, que pueden ser cobradas a los accionistas al efectuarse nuevas suscripciones.

¹⁰³ Rodríguez Rodríguez Joaquín, Tratado de sociedades mercantiles, Tomo I, Porrúa, 1965, página 243.

¹⁰⁴ Cfr. García Rendón, Manuel. Sociedades Mercantiles, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2008, página 96

- Aportaciones para reposición de pérdidas. Son las aportaciones que se solicitan a los accionistas para reponer pérdidas de operación y presentar un capital contable saneado. Normalmente esas aportaciones se hacen por solicitud de terceros con intereses en la empresa

Como podemos apreciar de lo expuesto, el capital social de una sociedad anónima está constituido por todas aquellas aportaciones de los accionistas, ya sea en el capital fijo o variable, exhibido o no, y con diferentes finalidades, como lo son las aportaciones para reposiciones de pérdidas o las primas sobre acciones.

Al respecto debemos mencionar el capital social está regulado por los siguientes principios:

- Garantía del Capital: La cual consiste en que se asegure la existencia permanente de un capital mínimo y determinado.
- Garantía de realidad de capital: Consiste en que el capital debe estar íntegramente suscrito y efectivamente pagado.
- Garantía de restricción a los derechos de los fundadores: Consiste en que, en la sociedad anónima, a los fundadores les sea reconocido una partida excepcional, en las utilidades anuales para retribuir de alguna manera los esfuerzos que éstos realicen en la promoción, organización y puesta en marcha de la empresa.
- Garantía de la intervención privada: Consiste en un cúmulo de derechos inderogables que faculta a los socios para cuidar y vigilar la buena marcha de la sociedad, y que con ello se procure que el capital se ésta se aplica a la consecución de su objeto social.
- Garantía de la intervención pública: La presente garantía resulta aplicable, cuando la empresa tiene actividades bursátiles, en donde las dependencias del Estado, como la Comisión Nacional de Valores emite disposiciones para evitar práctica que lesionen los derechos de los inversionistas¹⁰⁵.

En adición a lo anterior, debemos mencionar que las sociedades anónimas no solo cuentan con un capital social, sino también con un capital contable, el cual “es el valor de los activos netos de la entidad”¹⁰⁶, también conocido como la diferencia aritmética entre el activo y pasivo de una empresa.

¹⁰⁵ Cfr. García Rendón, Op. Cit. página 290

¹⁰⁶ Normas de Información Financiera C-11

El capital contable es la parte real y determinada del capital de la empresa mercantil que refleja sus operaciones en relación con su ganancia y quebrantos (utilidades y pérdidas) en un determinado periodo, por ser la diferencia neta existente entre el activo y el pasivo de la sociedad.

Esto es, el capital contable es el elemento que refleja la capacidad económico-financiera de una sociedad, por ser la parte real y determinada del capital. Sus movimientos mercantiles en relación con las utilidades y pérdidas en un momento específico, reflejan la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad, elementos que al estar controlados, identificados y cuantificados por ésta producen que el capital contable goce de esas particularidades. Al tener la sociedad la obligación de reconocer en sus registros internos todos los eventos que la afectan financieramente en el momento en que ocurren, de manera puntual, constante, veraz, regular y congruente con la realidad, en acatamiento de los principios de consistencia, confiabilidad y devengación contables, previstos en los artículos 86, fracción XI y 88 de la LISR, 28 del Código Fiscal de la Federación, 29 A 32 del Reglamento de dicho Código y 33 a 38 del Código de Comercio, se atiende a la realidad financiera de la entidad económica¹⁰⁷

Así, la confrontación del activo con el pasivo de la sociedad da como resultado el capital contable, el cual refleja la situación financiera de la persona moral, pues permite advertir que a partir de las aportaciones iniciales, se ha generado un capital adicional, o bien, una pérdida. Asimismo, el citado capital deriva de las aportaciones de los accionistas y conforme la persona moral va desarrollando sus actividades se verá modificado. Por tanto, sirve para conocer el valor financiero real de la empresa y las ganancias que de ésta procedan.

Concluyendo, el capital contable es la diferencia del activo total menos el pasivo total, pero se constituye con diferentes cuentas individuales que tienen movimientos contables propios y un origen perfectamente determinable y difiere un tanto, en su contenido, de un tipo de sociedad a otra.

El capital contable está formado por capital contribuido y por capital ganado; el primero de los mencionados se forma a través de las aportaciones de los dueños en capital social o aportaciones para futuros aumentos de capital, las donaciones recibidas por la entidad, los ajustes por inflación y la prima en venta de acciones; y por su parte, el capital ganado corresponde al resultado de las actividades

¹⁰⁷ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Novena Época, Segunda Sala, Tesis 2a. XCIII/2009, Agosto de 2009, página 229

operativas de la entidad y de otros eventos o circunstancias que le afecten y el ajuste por inflación respecto de aquéllas, se conforma con las utilidades retenidas (déficit), incluyendo las aplicadas a reservas de capital, las pérdidas acumuladas y el exceso o deficiencia en la actualización del capital contable.

Así, el capital contable se encuentra integrado por las siguientes cuentas:

- Capital social,
- Acciones de capital suscrito,
- Aportaciones para futuros aumentos de capital,
- Prima de venta de acciones,
- Donaciones,
- Reserva legal,
- Reserva de reinversión de utilidades,
- Utilidades acumuladas,
- Pérdida acumulada,
- Actualización de capital contable; y
- Exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable¹⁰⁸.

Como podemos observar, el capital social está conformado por las aportaciones de los accionistas, mientras que el capital contable es la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad, el cual está constituido por el capital social pagado, otras aportaciones de los socios; utilidades retenidas en el negocio aplicadas o separadas específicamente, como es la reserva legal y estatutaria; revaluaciones de activos y pasivos; aportaciones no reembolsables hechas por terceros, utilidad de ejercicios anteriores no aplicadas.

En tal sentido, surge el siguiente cuestionamiento ¿Cómo se encuentra representado el capital de una sociedad anónima?

Así, el capital de una sociedad se encuentra representado por acciones, las cuales se encuentran definidas como la “parte alícuota del capital social representada por un título-valor que atribuye a su tenedor legítimo la condición de socio y la posibilidad de ejercitar los derechos que de ella emanan, así como de transmitir dicha condición en favor de terceros”¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Cfr. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera A.C., e Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Normas de Información Financiera", NIF A-5.

¹⁰⁹ García Rendón, Manuel, Op Cit. página 325

Así, a manera enunciativa, debemos mencionar que las acciones se encuentran clasificadas de la siguiente manera:

- ❖ Atendiendo a su circulación
 - Acciones al portador
 - Acciones a la orden
 - Acciones nominativas
 - Acciones nominativas de circulación restringida

- ❖ Atendiendo a su duración
 - Certificados provisionales
 - Acciones stricto sensu

- ❖ Atendiendo a su valor
 - Acciones con valor nominal
 - Acciones sin valor nominal

- ❖ Atendiendo al documento que las representa
 - Títulos simples
 - Títulos múltiples
 - Títulos únicos

- ❖ Atendiendo a la naturaleza de las aportaciones
 - Acciones de numerario
 - Acciones de aporte

- ❖ Atendiendo a los derechos que confieren
 - Acciones preferentes o privilegiadas que a su vez se dividen en:
 - Preferentes en cuanto a los dividendos
 - Preferentes en cuanto a los derechos corporativos (acciones de voto múltiple)

- ❖ Atendiendo a las obligaciones que las gravan
 - Acciones liberadas
 - Acciones pagaderas

- ❖ Atendiendo a su relación con el capital social
 - Acciones de capital
 - Acciones de trabajo
 - Acciones de goce

➤ Partes de fundador¹¹⁰

Como se desprende de todo lo anterior, el capital social de una persona moral se encuentra representado por acciones, de las cuales son titulares los accionistas, haciendo especial hincapié en que el tipo de acciones que éstos tengan, dependerán del derecho que tutelen.

En tal sentido, debemos cuestionarnos ¿Qué derechos tienen los socios al ser titulares de acciones de una persona moral?

Los derechos de los socios han sido agrupados de la siguiente manera:

- ❖ Por su origen. Aquellos que dimanen de la ley o de los pactos sociales:
 - Derechos sociales legales. Son provenientes de la ley.
 - Derechos sociales convencionales. Son los surgidos de los acuerdos sociales.

- ❖ Por su contenido:
 - Individuales patrimoniales
 - Principales
 - Accesorios

- ❖ Por su titularidad:
 - Generales. Si corresponden a todos los socios.
 - Particulares. Si corresponden sólo algún o alguno de ellos¹¹¹.

Sin embargo, en este punto es en donde concluimos que el derecho de los socios más importante es aquel relacionado con la participación proporcional en los beneficios periódicos obtenidos por la sociedad, ya que puede considerarse como causa motriz de toda inversión en acciones de una persona moral.

Tan es esto trascendente, que la propia ley establece que las estipulaciones que excluyan a uno o más socios de la participación de las ganancias no tendrán efecto legal, es decir, se trata de una norma inderogable de interés público.

Así tenemos que el derecho a participar en los beneficios de una sociedad es el derecho primordial entre los que contienen el estatus de socio. Así cuando un

¹¹⁰ Cfr. Mantilla Molina, Roberto L. Derecho Mercantil 29ª Edición, México, Porrúa, 1999, página 225

¹¹¹ Cfr. Labriega Villanueva, Pedro Alfonso. El Impuesto sobre la Renta a los Dividendos. UNAM. México. página. 45

individuo tiene la titularidad de una acción, tiene derecho a participar en los frutos que esa acción produzca, desde luego, esos frutos son los dividendos.

Referirse jurídicamente al dividendo es hablar de un beneficio, utilidad, ganancia o provecho. “El dividendo resulta ser la utilidad pagadera periódicamente sobre cada acción”.¹¹²

En palabras del jurista Garrigues, citado por Pedro Alfonso Labriega, el dividendo es la parte de ganancia que, con arreglo de la ley o a los estatutos, se distribuye entre los accionistas en concepto de beneficio líquido.

Así, Brunetti, citado por Pedro Alfonso Labriega, también hace referencia al dividendo exponiendo que “es el beneficio neto que completa al accionista en la medida acordada por la asamblea, como consecuencia de la aprobación del balance”.

Asimismo, señala que el derecho de exigir el dividendo al final de cada ejercicio se encuentra subordinado a dos condiciones: la suspensiva, es decir que los estados financieros de la sociedad sean aprobados por la asamblea y éstos arrojen rendimientos o dividendos; y la resolutoria, en la cual la asamblea no modifique los estatutos. Sin embargo, se ha sostenido que el derecho al dividendo no debe supeditarse a que la asamblea acuerde en favor de distribuir las utilidades entre los asociados, sino únicamente condicionado a que existan utilidades determinadas por los estados financieros.¹¹³

Es así como pudiéramos tener un primer acercamiento a la idea de lo que se le conoce como el derecho de los socios o accionistas de una persona moral para recibir parte de las ganancias que ésta perciba, concepto que en las sociedades anónimas se le ha denominado Dividendo¹¹⁴.

Por su parte, Rodríguez y Rodríguez citado por Manuel García Rendón, ha definido el término dividendo como “el derecho que tiene el titular de cada acción de participar en el beneficio neto periódicamente distribuido”¹¹⁵.

¹¹² Vivante, César. Derecho Mercantil. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. México Distrito Federal. página 135.

¹¹³ Garrigues Cit. Por: Labriega Villanueva, Pedro Alfonso, Op. Cit. página 42.

¹¹⁴ Cfr. García Rendón, Manuel, Op Cit. página 289

¹¹⁵ Rodríguez Y Rodríguez, Joaquín. Tratado de sociedades mercantiles. Cit. Por: García Rendón, Manuel, Op Cit. página 97

Asimismo, el Contador Antonio Luna ha definido al dividendo como “la cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción. Cuota que para llegar a fondos, se toma del capital que cada acción representa”.¹¹⁶

Por lo tanto, de acuerdo con las definiciones dadas, los dividendos no son otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir las utilidades o ganancias percibidas por las empresas, entre los socios.

Ahora bien, no puede entenderse que por el solo hecho de que las personas físicas constituyan una persona moral tienen derecho a recibir una distribución de utilidades, esto es, el derecho a la distribución de utilidades se desarrolla en dos momentos, el primero como derecho abstracto, que nace del hecho de que la sociedad obtenga ganancias y, el segundo, como derecho concreto, que nace una vez que se cumplen ciertas condiciones establecidas en la ley para repartir las utilidades¹¹⁷.

Esto es, para efectos fiscales, los ingresos que obtiene una persona moral se traducen en “*utilidades*”, cuando su monto es superior al importe de las deducciones autorizadas por la ley; por tanto, es dable concluir que la utilidad fiscal representa el “*ingreso real*” o “*ganancia*” de la persona moral que se puede distribuir a los socios o accionistas vía dividendos.

Dicho en otras palabras, para efectos del impuesto sobre la renta, el dividendo es la parte proporcional, que de las ganancias (ingresos reales) de la empresa, le corresponden al socio o accionista, los cuales forman parte del concepto que los genera y se pagan en partidas que no son consideradas para la determinación del resultado fiscal del ejercicio en que se decretan¹¹⁸.

Ahora bien, la repartición de dividendos tiene diversos efectos desde el punto de vista de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues éstos dependerán de la forma en que se paguen y el origen del que sean distribuidos, esto es, penden de si la utilidad de la que derivan ya cubrió el impuesto respectivo, es decir, si la distribución de dividendos surge de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, o no.

Al respecto debemos mencionar que el impuesto sobre la renta que se conoce como impuesto corporativo, surge de los ingresos acumulables, según son definidos por

¹¹⁶ Luna Guerra, Antonio. Estudio Practico del Régimen Fiscal de los Dividendos pagados por Personas Morales, Séptima Edición, Editorial ISEF, México, 2015, página 13.

¹¹⁷ Ibídem. página 96.

¹¹⁸ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXII, Novena Época, Primera Sala, Tesis 1a. LXIV/2005, Julio de 2005, página 441.

el legislador (excluyendo los no acumulables, así como los que la propia Ley considera que no son ingreso), mismo que nos permite determinar una utilidad o pérdida fiscal, tras la aplicación de las deducciones que autoriza la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultando relevante precisar que dicho concepto no coincide con la utilidad contable.

Esto es, el hecho de que un ingreso se refleje en la utilidad 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”, misma que debe registrarse en la cuenta correspondiente (denominada Cuenta de Utilidad Fiscal Neta), cuyo saldo refleja las utilidades que ya han pagado impuesto y por tanto, pueden ser distribuidas como dividendos.

Pero ¿Qué es la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta?

En este sentido, los contadores públicos José Pérez Chávez y Raymundo Fol Olguín en su libro: “Cuca y Cufin” definen a la cuenta de utilidad fiscal neta como “la cuenta que representa las utilidades acumuladas y generadas por las empresas por las cuales ya se pagó Impuesto Sobre la Renta y, por lo tanto, con el derecho a ser distribuibles entre los socios o accionistas sin que se cause impuesto por su distribución”.

De la definición antes transcrita tenemos que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) es creada con las utilidades netas que han pagado impuesto sobre la renta, la cual es utilizada para el pago de dividendos, costo fiscal de las acciones y reducciones de capital.

Así la CUFIN de cada ejercicio se conforma con los siguientes conceptos:

- ❖ Utilidades fiscales netas del ejercicio
- ❖ Dividendos percibidos de otras personas morales
- ❖ Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes

Y se le disminuirán los siguientes conceptos:

- ❖ Dividendos o utilidades distribuidas
- ❖ Utilidades distribuidas en reducción de capital¹¹⁹

¹¹⁹ Cfr. Pérez Chávez José; Fol Olguín Raymundo. Cuca y Cufin. Segunda Edición, México 2015, página 13 y 14

Una vez hecho lo anterior, tendremos la CUFIN del ejercicio de que se trate. Asimismo, debemos mencionar que la CUFIN es una cuenta que se lleva a través de papeles de trabajo, mismos que forman parte de la contabilidad de los contribuyentes, tal y como lo establece el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación¹²⁰.

Sin embargo, a efecto de tener una mayor comprensión de la CUFIN, debemos preguntarnos ¿Qué es y cómo se calcula la utilidad fiscal neta (UFIN)?

A efecto de dar respuesta a lo anterior, debemos mencionar que la utilidad fiscal es aquella cantidad que deriva de restarle al resultado fiscal del ejercicio el impuesto sobre la renta causado y pagado respecto del mismo, el monto determinado conforme al cuarto párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las partidas no deducibles, excepto las provisiones de nómina e indemnización al personal y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa¹²¹.

Así, dado que en la cuenta de utilidad fiscal neta se registran las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto sobre la renta, su saldo irá disminuyendo conforme se vayan repartiendo los dividendos correspondientes; cuando el saldo de la CUFIN se agote o cuando no se hubiere generado los dividendos que se lleguen a repartir, se entiende que deberán pagar el impuesto correspondiente.

En otras palabras, se puede afirmar que si una persona moral distribuye dividendos sin que éstos deriven de la CUFIN, dicho ingreso deberá pagar impuestos, en la medida en la que se decreta su reparto con base en una utilidad financiera, conforme a lo dispuesto por 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 ni pagado por éste el impuesto sobre la renta.

¹²⁰ **Artículo 28.** ...

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, **papeles de trabajo**, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

¹²¹ Cfr. Luna Guerra, Antonio. Op Cit, página 13

Por otro lado, si los dividendos que se reparten no provienen de la CUFIN, esto es, lo repartido entre los socios excede el saldo que contiene dicha cuenta, ello dará lugar al pago del impuesto correspondiente, mismo que 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.

En efecto, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a la aplicación de un factor que incrementa la utilidad distribuida, hasta arribar al monto necesario para pagar el impuesto considerando que el monto del dividendo es una utilidad neta del impuesto sobre la renta; así, la Ley obliga a que se calcule la ganancia de la que provendría el dividendo, como una utilidad bruta que, antes del impuesto sobre la renta, habría dado lugar al pago de un dividendo o utilidad neta.

En relación con todo lo anterior, resulta necesario no perder de vista que el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya establece un impuesto por dividendos cuando éstos no provengan de la CUFIN.

Ahora bien, finalmente debemos comentar que las utilidades que se reparten, cuando exceden el saldo de la CUFIN, corresponden a utilidades financieras o contables que pueden derivar de conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera como ingreso acumulable, o bien, de conceptos que no han realizado un valor en relación con el cual se hubiere pagado impuesto sobre la renta, lo cual puede explicarse en las discrepancias existentes entre la medición financiera y la fiscal, de lo que debe entenderse por utilidad.

Concluyendo, en nuestra opinión, apoyada en las definiciones otorgadas por los maestros Manuel García Rendón, Antonio Luna, posturas que encuentran sustento en el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como en el Diccionario de la Real Academia Española, el dividendo puede ser definido como la parte proporcional, que de los ingresos reales de la empresa, le corresponden a cada socio o accionista.

3.3. Dividendos Fictos

Como fue señalado en el apartado de antecedentes del presente capítulo, la historia nos ha demostrado que el tratamiento fiscal de los dividendos ha tenido una fuerte influencia en la toma de decisiones empresariales, llegando a inhibir, en algunos casos, la inversión en empresas con residencia mexicana.

Lo anterior es así, en virtud de la carga tributaria tan pesada, por lo que no podemos dejar de advertir que existen planeaciones que pretenden disfrazar el pago de dividendos, a lo que el legislador, buscando la protección del erario público, ha establecido una serie de presupuestos que sin ser considerados como tales por el derecho común, el derecho fiscal les otorga el tratamiento tributario de dividendos.

Antes de mencionar los conceptos a los que nos referimos, tal y como fue señalado con anterioridad, los dividendos son la parte proporcional, que de los ingresos reales de la empresa, le corresponden a cada socio o accionista.

Pero debemos preguntarnos, ¿Qué significa el término ficto?

La Real Academia Española ha señalado que ficto viene de latín *fictus*, que deriva de fingir. Por su parte, ha definido el término fingir como dar a entender lo que no es cierto; dar existencia ideal a lo que realmente no la tiene, simular, aparentar.

En el ámbito de la Ciencia del Derecho significa algo fingido, aparente, imaginario o ficticio. El Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas establece que ficción es una suposición que hace la ley dando a una persona o cosa una calidad que no le es natural, para establecer en su consecuencia cierta disposición que de otro modo parecería repugnante.

Por lo anterior, tenemos que los dividendos fictos son aquellos ingresos que perciben los socios y accionistas de una empresa, los cuales son denominados de una manera distinta a dividendos por los contribuyentes, pero que en realidad realizan la distribución de una parte proporcional, que de los ingresos reales de la empresa, le corresponden a cada socio o accionista, y con ello el legislador les da tal carácter como presunción de que se obtuvo el ingreso por tal concepto.

Esto es, los dividendos fictos se tratan de presunciones establecidas por el legislador, ya que éste está subsumiendo en una categoría jurídica unos hechos distintos para aplicarle las mismas consecuencias jurídicas.

En tal sentido, para la maestra Sonia Venegas Huerta, la presunción legal, equivale a decir que dicho acto es legítimo hasta que no se demuestre lo contrario, por lo que dichas hipótesis son válidas cuando se cumplen con los requisitos señalados por dicha norma¹²².

¹²² Cfr. Venegas Álvarez, Sonia. Temas selectos de Derecho Administrativo. Secretaría de Gobernación, Dirección General de Orden Jurídico Nacional con la colaboración del Diario Oficial de la Federación, México, 2007, página 85.

Así, tenemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 140 establece aquellos conceptos que sin ser dividendos, les otorga dicho tratamiento fiscal.

El artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es del tenor literal siguiente:

Artículo 140.- ...

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

I. Los intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

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

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

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

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

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

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

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

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

Ahora bien, a continuación analizaremos cada uno de los conceptos a los que, sin serlo jurídicamente, el legislador les otorgo el tratamiento correspondiente a los dividendos.

❖ **Los intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.**

El texto de la fracción I anterior fue establecida al entrar en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, sin embargo la disposición en cita es reiteración del texto del artículo 165, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado a partir del 5 de junio de 2009, conforme al Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación publicado el 4 de junio de 2009.

Ahora bien, en términos del artículo 85 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el contrato social de las sociedades de responsabilidad limitada podrá estipularse que los socios tengan derecho a percibir intereses no mayores del nueve por ciento anual sobre sus aportaciones, aun cuando no hubiere beneficios; pero solamente por el período de tiempo necesario para la ejecución de los trabajos que según el objeto de la sociedad deban preceder al comienzo de sus operaciones, sin que en ningún caso dicho período exceda de tres años. Estos intereses deberán cargarse a gastos generales.

Por otro lado, de conformidad con lo establecido en el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en los estatutos de la sociedad se podrá establecer que las acciones, durante un período que no exceda de tres años, contados desde la fecha de la respectiva emisión, tengan derecho a intereses no mayores del nueve por ciento anual. En tal caso, el monto de estos intereses debe cargarse a gastos generales.

Como se puede apreciar de los citados preceptos legales, en ambos casos el monto de los intereses debe cargarse a los gastos generales de la sociedad, lo cual obedece al hecho de que al iniciar una empresa no se puede garantizar a los accionistas la obtención de utilidades desde el primer ejercicio, por lo que la legislación mercantil les permite a los accionistas que puedan recibir por su inversión de capital intereses por una cantidad que no exceda del nueve por ciento.

Finalmente, debemos concluir señalando que la Ley del Impuesto sobre la Renta le da a dichos intereses el tratamiento de dividendos, para el receptor de los mismos, situación que tal vez no sea la más acertada, puesto que estamos en presencia de un interés generado por la inversión efectuada y no por una utilidad generada en la operación de la sociedad.

❖ **Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral, se pacte a plazo menor de un año, el interés pactado sea igual o superior a la tasa que**

fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales y que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

Las personas morales que otorguen préstamos a los socios o accionistas, que no deriven de la CUFIN, y que tampoco cumplan con los requisitos referidos en los incisos a), b), c) y d) de la citada fracción, deberán calcular el impuesto que corresponda a las cantidades dadas en préstamo, derivado de la tipificación de los ingresos tipificados como utilidades

Lo anterior ha sido establecido por el Servicio de Administración Tributaria, a través del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015 denominado “Compilación de Criterios Normativos” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 2015 emitió el criterio 51/ISR, el cual establece que los préstamos a los socios y accionistas que no provienen de CUFIN, deberán estar a lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El criterio 51/ISR a la letra establece

“51/ISR.- Préstamos a socios y accionistas. Se consideran dividendos.

El artículo 140, fracciones II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como dividendos o utilidades distribuidas, los préstamos efectuados a socios o accionistas que no reúnan los requisitos indicados en la citada disposición y las erogaciones no deducibles hechas en favor de los mismos.

En los términos del artículo 10 de la misma Ley, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, deberán calcular el impuesto que corresponda.

Derivado de que la aplicación de los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos del artículo 140, fracciones II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, por lo que debe estarse a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley en comentario”

Concluyendo, para efectos fiscales, los accionistas se consideran partes relacionadas de la persona moral, por lo que los préstamos que éstos reciban de la empresa, de no cumplir con los citados requisitos, deberán llevar a cabo el pago del impuesto correspondiente, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

❖ Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; la utilidad fiscal

determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales y la modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

En el presente inciso se analizan los incisos III, IV, V y VI del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por la relación jurídica que guardan entre ellos. Como se puede observar de las hipótesis en análisis, todas y cada una de ellas derivan del ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscalizadora.

Es decir, la fracción III establece conceptos no deducibles, la fracción IV está relacionada con la obligación de registrar todas las operaciones en la contabilidad, y que éstas se realicen de manera correcta, conforme a los artículos 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 29, fracción VI, del reglamento del mismo Código.

Por su parte, la fracción V hace alusión a una nueva determinación de utilidad fiscal por parte de la autoridad, distinta a la autodeterminación a la que está obligado el contribuyente en términos del artículo 10, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Y finalmente, la fracción VI hace alusión a la modificación de la utilidad fiscal, derivada de operaciones realizadas entre partes relacionadas.

En términos de lo expuesto, tenemos que las fracciones III, IV, V y VI establecen claramente las causas que originan la presunción de la obtención de ingresos para las personas físicas, derivado del ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras y la consecuencia de que dichos ingresos deben acumularse a sus demás ingresos como utilidades o dividendos distribuidos.

3.4. Mecánica para el cálculo de la distribución de dividendos, antes y después de la reforma

La mecánica de la distribución de los dividendos, debe ser analizada desde tres aristas, puesto que son repartidos por personas morales a tres grandes grupos de contribuyentes: personas morales, personas físicas y personas físicas o morales residentes en el extranjero.

En tal sentido, a continuación analizaremos el tratamiento fiscal que las personas morales le deben otorgar a la distribución de dividendos y las implicaciones que la

nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2014, les trae aparejada.

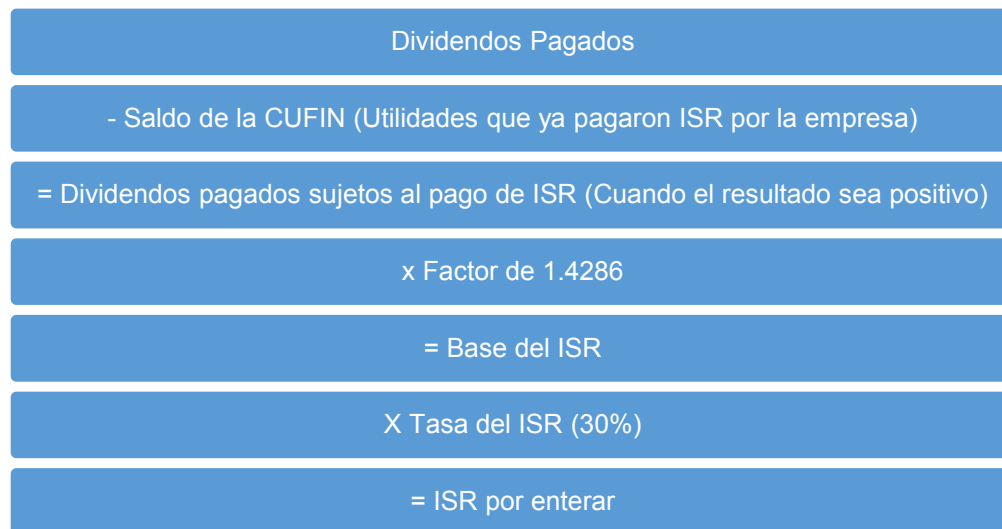
❖ **Caculo del impuesto correspondiente a las personas morales que distribuyen dividendos y su obligación antes y después de la reforma.**

Como fue señalado en el capítulo II del presente trabajo de investigación, las utilidades que obtienen las personas morales derivadas de la realización de las actividades que constituyen su objeto social, están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, el cual se realiza a través de pagos provisionales y de un cálculo anual al finalizar el ejercicio fiscal.

Las utilidades generadas en cada ejercicio fiscal se deberán registrar en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta; papel de trabajo de donde provienen los dividendos a los que tienen derecho a recibir los accionistas o socios de una persona moral, es decir, las ganancias de una sociedad después de pagar impuestos. Sin embargo, debemos mencionar que los procedimientos para el cálculo del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de las personas morales y el correspondiente para el pago de impuestos por concepto de dividendos son totalmente distintos, razón por la cual resulta menester detallar cada uno y con ello, tener una visión precisa del origen de las cantidades que son susceptibles de ser repartidas por concepto de dividendos.

Al respecto, como fue señalado con anterioridad, los contribuyentes -personas morales-, deberán calcular su impuesto a cargo a través de la mecánica desarrollada en el capítulo II, numeral 2.2.9. del presente trabajo de investigación, por lo que se remite a tal numeral para su comprensión.

Por otra parte, las personas morales deberán de calcular el impuesto por pago de dividendos o utilidades de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del cual se desprende la siguiente mecánica y conclusiones:



Ahora bien, una vez determinada la mecánica para calcular el Impuesto sobre la Renta que en todo caso se genere con motivo de la distribución de dividendos, debemos mencionar que del análisis efectuado al artículo 10 antes citado, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- ❖ No se estará obligado a su pago cuando los dividendos o utilidades provengan de la CUFIN que establece dicha Ley. Lo anterior debido a que las utilidades provenientes de dicha CUFIN ya causaron y pagaron el Impuesto sobre la Renta, el cual fue cubierto por la persona moral.
- ❖ En caso de que los dividendos no provengan de la CUFIN, las personas morales que los distribuyan estarán obligadas a pagar el ISR que se obtenga de aplicar la tasa del 30%, al importe que resulte de multiplicar los dividendos o las utilidades por el factor de 1.4286. El pago efectuado se considerará pago definitivo y el mismo se deberá enterar a más tardar el 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que pagaron los dividendos o utilidades.
- ❖ Para determinar si la persona moral está obligada al pago de Impuesto sobre la Renta al 30%, se deberá comparar el importe a distribuir por concepto de dividendos contra el saldo de la CUFIN, y la diferencia que arroje será la cantidad sobre la cual se tendrá que cubrir el impuesto correspondiente.
- ❖ En caso de que la persona moral estuviera obligada al pago del ISR, por distribuir dividendos que no provienen de CUFIN, ésta podrá efectuar el acreditamiento de dicho impuesto contra el ISR del ejercicio que resulta a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el citado impuesto. En caso de

que se acredite el impuesto conforme a lo anterior, el contribuyente deberá disminuir la UFIN del ejercicio.

- ❖ La participación de los Trabajadores en las utilidades de la Empresa no se considerará como dividendo o utilidad distribuido.
- ❖ La mecánica antes ejemplificada, no es aplicable a las personas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.
- ❖ Los dividendos que se distribuyan se deberán adicionar con el Impuesto sobre la Renta que corresponda a los mismos¹²³.

Ahora bien, a fin de tener una mayor comprensión de lo anterior, resulta necesario establecer la mecánica de la CUFIN, la cual, de conformidad con el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se calcula de la siguiente manera:

| |
|--|
| CUFIN |
| + UFIN de cada ejercicio |
| + Dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en el extranjero |
| + Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes, en los términos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta |
| - Dividendos o utilidades pagados, provenientes del saldo de la CUFIN |
| - Utilidades distribuidas por reducción de capital o liquidación de personas morales a que se refiere el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta |
| = Nuevo saldo de CUFIN |

Como se puede apreciar de lo anterior, la CUFIN se encuentra conformada por la UFIN de cada ejercicio, así como de los dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales en México, y se disminuye su saldo con el importe de los dividendos o utilidades que paguen a sus accionistas.

Al respecto, debemos señalar que en la mecánica del cálculo de la CUFIN no se incluirán los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción

¹²³ Cfr. Pérez Chávez José; Fol Olguín Raymundo. Dividendos, Personas físicas y morales. Segunda Edición, México 2015, página 99.

y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución¹²⁴.

Por lo tanto, del cálculo antes referido tenemos que si el saldo de la CUFIN es positivo, éste representa el monto de las utilidades obtenidas durante los ejercicios de existencia de la compañía sobre los cuales ya se pagaron impuestos, mismos que pueden ser distribuidos a los socios o accionistas de la empresa.

Ahora bien, por otro lado, debemos mencionar que con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, las personas morales están obligadas a llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, la primera al cierre del ejercicio fiscal 2013 y la segunda al 1° de enero de 2014.

Ahora bien tal y como se desprende de la mecánica antes expuesta, la CUFIN parte de la Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio, por lo que para comprender totalmente la CUFIN debemos mencionar que la UFIN, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se determina de la siguiente manera:

| |
|--|
| RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO |
| - ISR pagado en los términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta |
| - Partidas no deducibles para los efectos del ISR, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la PTU pagada en el ejercicio |
| - Monto determinado conforme al cuarto párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta |
| - Monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, derivado de haber acreditado contra el Impuesto sobre la Renta del ejercicio, el impuesto que se hubiera pagado al distribuir dividendos o utilidades |
| = UFIN del ejercicio (Cuando el resultado sea positivo) |

Como se puede apreciar de lo hasta ahora expuesto, todo se encuentra estrechamente vinculado para la distribución de dividendos, partiendo del cálculo de la persona moral al obtener el resultado fiscal (Ganancias de la sociedad), el cual, una vez restado el ISR pagado las partidas no deducibles, menos las provisiones de activo y pasivo, provisiones de indemnizaciones al personal y

¹²⁴ Cfr. Ibídem, página 40

Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, nos arroja la Utilidad Fiscal Financiera, la cual da la base para la CUFIN.

En estos términos, podemos concluir que el impuesto correspondiente a la distribución de dividendos o utilidades se generará sobre aquellos dividendos que no provienen de CUFIN, y los cuales estarán sujetos a la tasa del 30% sobre la cantidad que se obtenga de multiplicar el dividendo gravado por el factor 1.4286.

Finalmente, debemos mencionar que las personas morales que perciban dividendos o utilidades están obligadas a sumarlos a su CUFIN y serán considerados como ingresos no acumulables, en términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

❖ **Personas físicas que reciben dividendos, antes y después de la Reforma.**

En primer lugar, debe señalarse que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, cuando en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo señale, en crédito, en servicios en los casos que señale la Ley citada, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

En torno a esta cuestión, es menester precisar que de conformidad con lo dispuesto por el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen, las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado (capítulo I); por actividades empresariales y profesionales (capítulo II); por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (capítulo III); por enajenación de bienes (capítulo IV); por adquisición de bienes (capítulo V); por intereses (capítulo VI); por la obtención de premios (capítulo VII); por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales (capítulo VIII), y finalmente, por conceptos diversos a los señalados con antelación (capítulo IX).

Ahora bien, tratándose de los ingresos percibidos por personas físicas por concepto de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales, el artículo 140, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, textualmente dispone:

“Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.

En los supuestos a que se refiere la fracción III de este artículo, el impuesto que retenga la persona moral se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.

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.”

De dicho precepto jurídico, se desprende que las personas físicas, socios o accionistas de personas morales que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidos, deberán tributar en el régimen fiscal de los ingresos por dividendos y, en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

Asimismo, de dicho precepto legal se desprende que las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades, independientemente de que vengan de la CUFIN de la persona moral. Asimismo, desde antes de la reforma, se establecía que las personas físicas podrán acreditar el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades.

Ahora bien, desde antes de la reforma y después de la reforma, las personas físicas que perciban dividendos o utilidades, con la finalidad de determinar el monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades distribuidas deberán realizar el siguiente cálculo:

Dividendos o utilidades distribuidos

+ ISR pagados por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades

= Monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades distribuidos

Como se puede apreciar del cálculo anterior, cuando la utilidad o dividendo distribuido por la persona moral es obtenido por una persona física, ésta los debe acumular a sus demás ingresos en el ejercicio que los recibe, señalando además, una mecánica para su acumulación, que incluye el monto distribuido más el impuesto sobre la renta, para que en un momento dado, el monto del dicho impuesto pueda ser acreditado y no le afecte causando más impuesto, situación que ya venía establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta del 2002 abrogada, y que prevalece en la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014.

Esto es, las personas físicas, a fin de determinar el impuesto a su cargo por el ejercicio de que se trate, deberán acumular a sus demás ingresos, aquellos percibidos por concepto de dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales, en términos de lo que dispone el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, ¿Qué fue lo que cambió con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014?

A partir del 1 de enero de 2014, las personas físicas están sujetas a un impuesto sobre la renta del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México.

La forma de pago de dicho impuesto adicional será mediante retención que efectuarán las personas morales cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades y éstas, lo enteraran conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda.

En tal sentido, debemos mencionar que los dividendos o utilidades percibidos que sean objeto de retención de impuesto sobre la renta, sí deberán acumularse a los demás ingresos del ejercicio, que en su caso, obtenga la persona física para tal efecto.

Tal y como lo establece el párrafo segundo del artículo 140, *in fine*, el pago realizado tendrá el carácter de definitivo, por lo que consecuentemente no podrá acreditarse contra el Impuesto sobre la Renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona física en su declaración anual.

Al respecto, debemos mencionar que el impuesto sobre la renta sólo será aplicable a los dividendos o utilidades generadas a partir del 1 de enero de 2014. Lo anterior es así, pues la persona moral, de conformidad con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, está obligada a mantener una CUFIN con las utilidades generada hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra CUFIN con las utilidades generadas a partir del 1 de enero de 2014, con lo cual se logra identificar de cuál CUFIN provienen los dividendos o utilidades distribuidas a las personas físicas.

Sin embargo, si la persona moral no lleva las dos cuentas de utilidad fiscal neta por separado o cuando ésta no identifique las utilidades mencionadas se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del ejercicio fiscal 2014, por lo que cuando distribuyan dividendos deberán efectuar la retención en mención.

A lo que debemos preguntarnos ¿Cómo se calcula el ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona física?

Dividendos o utilidades distribuidos a la persona física a partir del ejercicio fiscal 2015, provenientes del saldo de la CUFIN generada a partir del ejercicio de 2014

x Tasa del ISR adicional (10%)

= ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona física.

Concluyendo, las personas físicas que perciban dividendos o utilidades de una persona moral deberán acumularlas a sus demás ingreso, pudiendo acreditar únicamente el impuesto pagado por la sociedad.

En tal sentido, el impuesto adicional del 10% establecido para los dividendos o utilidades que perciban los socios o accionistas, personas físicas, de una persona moral, deberá ser enterado por la persona moral, como pago definitivo, y por lo tanto no podrá ser acreditado por dicha persona física.

❖ Residentes extranjeros que perciben dividendos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los residentes en el extranjero están obligados al pago de este impuesto en los siguientes casos:

❖ Cuando tengan un establecimiento permanente ubicado en territorio nacional, por los ingresos atribuibles a éste.

❖ Cuando tengan un establecimiento permanente en dicho territorio nacional y los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento, pero la fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional.

❖ Cuando no tengan un establecimiento permanente ubicado en territorio nacional, pero obtienen ingresos con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional

Ahora bien, por lo que hace a los ingresos por concepto de dividendos, éstos se considerarán que tienen fuente de riqueza en territorio mexicano si la persona que los distribuya reside en México.

Ahora bien, por lo que hace a los extranjeros, el tratamiento fiscal correspondiente a los dividendos o utilidades pagados es distinto, dependiendo de quién distribuya el dividendo, esto es, el tratamiento fiscal cambiara si el residente en el extranjero recibe los dividendos de personas morales residentes en el país, o si los recibe de un establecimiento permanente ubicado en territorio nacional a través del cual realiza actividades empresariales o presta servicios profesionales.

En tal sentido, primeramente debemos mencionar que para efectos del presente apartado, se considerará dividendo o utilidad distribuida por una persona moral a un residente en el extranjero, aquellos ingresos a que se refiere el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (los cuales quedaron detallados con anterioridad), o bien las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente.

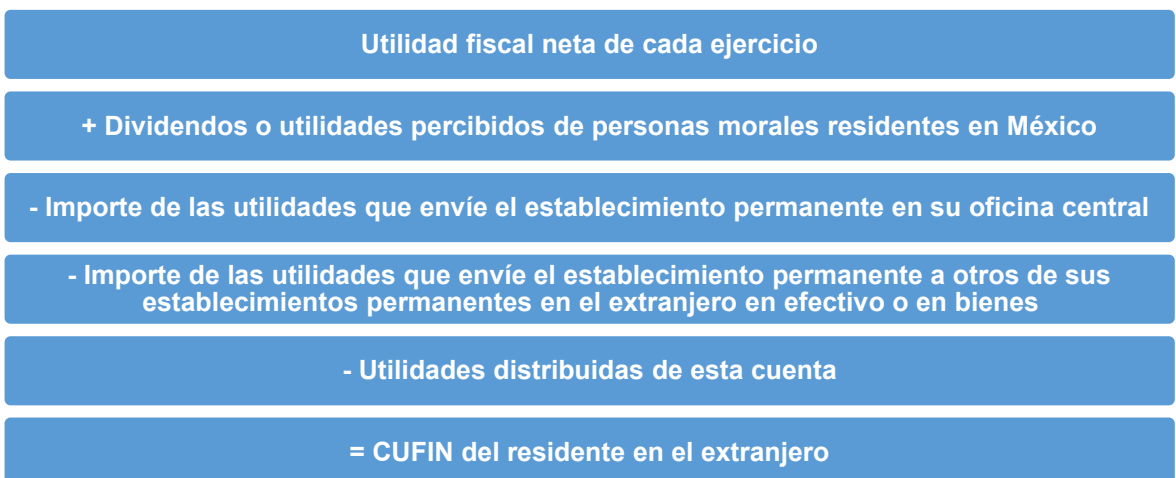
Asimismo, serán considerados como dividendos aquellos reembolsos que efectúen los establecimientos permanentes a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades.

A manera de gráfica, el impuesto sobre la renta que grava a los dividendos enviados de personas morales residentes mexicanos a personas, físicas o morales residentes en el extranjero, se distribuye de la siguiente manera:



A lo que debemos preguntarnos, cómo encuentran conformadas la CUFIN y la Cuenta de remesas de capital de los residentes en el extranjero.

La Cuenta de utilidad neta del residente en el extranjero, se adicionará con lo siguiente:



Al respecto, no se deberán incluir en esta cuenta, los siguientes conceptos:

- ❖ Dividendos o utilidades en acciones.

- ❖ Los reinvertidos en la suscripción de la misma persona moral dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución.
- ❖ Los reinvertidos en aumento de capital de la misma persona moral dentro de los 30 días siguientes a su distribución

Por su parte, la cuenta de remesas se adicionará con lo siguiente

| |
|---|
| Remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad |
| + Remesas de capital percibidas de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero |
| - Remesas de capital de reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o bienes |
| = Cuenta de remesas de capital |

En tal sentido, debemos mencionar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto por las utilidades o dividendos distribuidos al extranjero, que no vengan de CUFIN o que viniendo de tal cuenta sobrepasen el saldo, se calculará de la siguiente manera:

| |
|--|
| Dividendo o utilidad |
| x Factor 1.4286 |
| = Base |
| - Cuenta de utilidad fiscal neta |
| = Base para pago de ISR |
| x Tasa |
| = ISR por distribución de dividendos o utilidades al extranjero |

125

De conformidad con lo anterior y aplicando la mecánica antes referida, obtendremos el impuesto a cargo del residente en el extranjero que perciba dividendos o

¹²⁵ Cfr. Luna Guerra, Antonio. Estudio Practico del Régimen Fiscal de los Dividendos pagados por Personas Morales, Séptima Edición, Editorial ISEF, México, 2015, página 110

utilidades de una persona moral o de un establecimiento permanente en México, con fuente de riqueza en territorio nacional.

Ahora bien, derivado de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (1 de enero de 2014), los residentes en el extranjero que perciban dividendos o utilidades en los términos antes referidos estarán sujetas a un impuesto adicional, con una tasa del 10%, la cual se enterará mediante retención que deberán efectuar las personas morales o los establecimientos permanentes que distribuyan dichos dividendos o utilidades y éstas, lo enteraran conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda.

En tal sentido, y de conformidad con lo establecido en el artículo 164, las personas que efectúen la retención antes referida deberán entregar el comprobante en que se señale el monto del dividendo o utilidad distribuida y el impuesto retenido. Asimismo, de igual manera que para las personas físicas residentes en territorio nacional, el pago realizado tendrá el carácter de definitivo.

Debemos mencionar que el ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona residente en el extranjero, se deberá calcular de la siguiente manera:

$$\begin{array}{l} \text{Dividendos o utilidades distribuidos} \\ \times \text{Tasa del ISR adicional (10\%)} \\ \hline = \text{ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos.} \end{array}$$

Concluyendo, las personas con residencia extranjera que perciban dividendos o utilidades de una persona moral o de un establecimiento permanente estarán sujetas al pago de un impuesto adicional del 10% el cual deberá ser retenido por la persona que distribuya los dividendos y enterado por ésta como pago definitivo.

Finalmente, debemos mencionar, que de conformidad con el artículo 4 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, en el caso de dividendos o utilidades distribuidas a extranjeros residentes en países con los que México tenga celebrado un Tratado para Evitar la Doble Tributación se deberá aplicar la tasa de retención establecida en el tratado correspondiente, la cual en la mayoría de los casos es del 5%, de

conformidad con las estadísticas que el Servicio de Administración Tributaria publica en su página de internet¹²⁶.

Ahora bien, a manera de resumen, derivado de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal 2014, se establece un impuesto adicional del 10% a los dividendos o utilidades, el cual es aplicable en los siguientes casos:

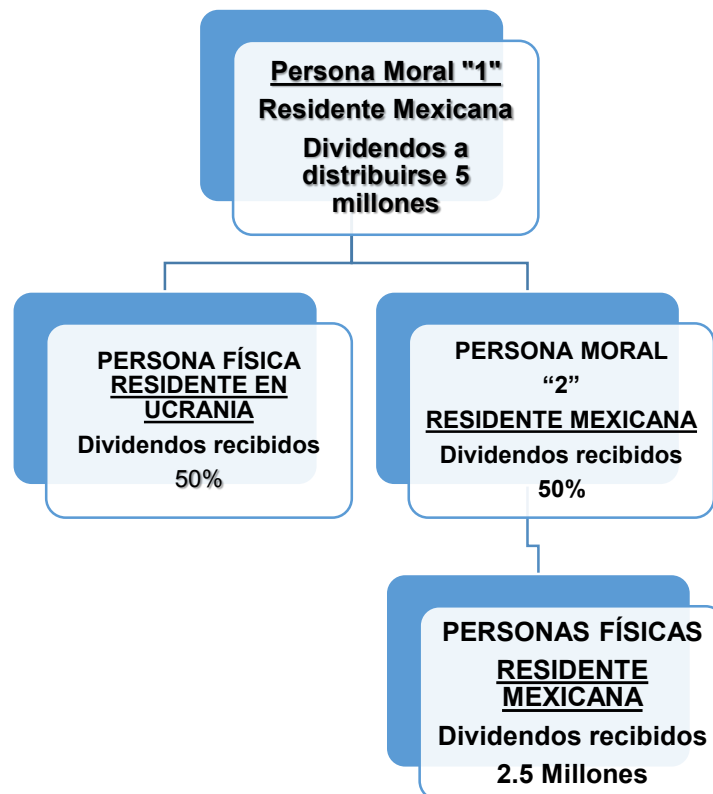
- ❖ A los dividendos o utilidades percibidos por personas físicas residentes en México distribuidos por personas morales residentes en el país.
- ❖ A los dividendos o utilidades percibidos por personas físicas residentes en México, distribuidos por sociedades residentes en el extranjero
- ❖ A los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero, sean personas físicas o morales, por los siguientes conceptos:
 - Por los dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México
 - Por las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes con residencia en territorio mexicano de personas morales residentes en el extranjero a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero.
 - Por los reembolsos que efectúen los establecimientos permanentes a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, dado que dicho reembolso se considerará utilidad distribuida.
- ❖ El citado impuesto adicional no es aplicable a las personas morales residentes en territorio mexicano, pues con ello se busca evitar una cadena de impuestos sobre los dividendos que éstas distribuyan.
- ❖ Concluyendo, la tasa adicional del 10% se aplica al monto de los dividendos distribuidos por la persona moral residente en México a sus socios o accionistas personas físicas después de haber pagado ella el impuesto del 30% por sus utilidades de las cuales provienen los dividendos y, por tanto, con la aplicación de esa tasa se paga por dichas utilidades un impuesto adicional del 7% (100 menos 30 igual 70 por 10% igual 7%) cuando las reciben las personas físicas como

¹²⁶ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/tasas_retencion.pdf

dividendos, sin dejar de lado, que el 30% podría llegar a aumentarse a 35% dependiendo de los ingresos acumulables que perciba la persona física.

De conformidad con lo expuesto y con la finalidad de tener una mejor comprensión de las consecuencias que la nueva ley del Impuesto sobre la Renta trae consigo, a continuación analizaremos, a manera ejemplificativa, la distribución de dividendos de \$5'000,000.00 (Cinco millones de Pesos 00/100 M.N.) de una persona moral a una persona moral y a una persona física residente en el extranjero y a su vez la persona moral que recibe los dividendos, los distribuye a personas físicas residentes en territorio mexicano y con ello, tomando cuenta que dichos dividendos no provienen de la CUFIN, con lo que podremos visualizar el impacto económico de la citada reforma.

Vale la pena mencionar que el residente en el extranjero es una persona física de nacionalidad ucraniana -accionista de la persona moral con residencia mexicana- a la cual le es aplicable el Convenio suscrito el 23 de enero de 2012, entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Ucrania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Gráficamente, el ejemplo se desarrolla de la siguiente manera:



Del ejemplo anterior, a continuación cada uno de los contribuyentes señalados calculará el impuesto que le corresponda:

❖ **Calculo de la Persona moral que distribuye los dividendos:**

| | |
|--|----------------|
| Importe de dividendos por distribuirse por la persona moral que no derivan de la CUFIN. | \$5'000,000.00 |
| Por el factor de piramidación | 1.4286 |
| Base del Impuesto (Artículo 10 LISR) | 7'143,000 |
| Por tasas del impuesto | 30% |
| ISR a enterar por la persona moral, acreditable en la declaración anual del ejercicio que se perciban los dividendos, o en las dos siguientes. | \$2'142,900 |
| Dividendo que se puede distribuir | \$2,857,100.00 |

❖ **Calculo de la persona moral que recibe los dividendos (Persona Moral 2)**

En este sentido debemos mencionar que los ingresos que percibe no son ingresos acumulables, en términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y lo mismos aumentan la CUFIN en términos del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

❖ **Cálculo de la persona física con residencia en Ucrania:**

Ahora bien, como fue mencionado con anterioridad la persona física que recibe los dividendos cuenta con la protección de un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, cumpliendo con la totalidad de los requisitos para aplicar las tasas reducidas de la retención de conformidad con el artículo 10 del Convenio suscrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Ucrania, y la misma no se encuentra en alguno de los supuestos que restringen el acceso a la protección de dicho Convenio.

El artículo 10 de dicho Convenio es del tenor literal siguiente:

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

2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas) que sea propietaria directamente de al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectarán la imposición de la sociedad, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos", significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los ingresos de otros derechos corporativos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones, conforme a la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya o pague.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 de este Artículo, no se aplicarán si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza actividades empresariales en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente situado en él y la participación con respecto a la cual se pagan los dividendos está efectivamente vinculada con dicho establecimiento permanente. En ese caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 del Convenio.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o ingresos procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que dichos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos pagados esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aún si los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consisten, total o parcialmente, en beneficios o ingresos procedentes de ese otro Estado.

En términos del precepto legal antes transcrito, tenemos que en nuestro ejemplo, la persona moral "1", únicamente le puede retener a la persona física de residencia Ucraniana el 15 por ciento de la cantidad equivalente a la distribución de dividendos, lo cual se demuestra a través de la siguiente gráfica:

| | |
|--|----------------|
| Dividendos o utilidades distribuidos | \$1,428,550.00 |
| Tasa | 15% |
| ISR sobre dividendos o utilidades distribuidos a residentes en el extranjero con un convenio internacional aplicable | \$214,282.50 |

❖ Cálculo de las personas físicas con residencia en mexicana:

En este apartado calcularemos el impuesto a cargo de las personas físicas que perciben dividendos de la Persona Moral “2” suponiendo que ésta los distribuye de manera intacta a como los recibió, esto es, dichos dividendos fueron sus únicos ingresos en el ejercicio fiscal en que se efectúa el presente calculo.

| | |
|--|----------------|
| Dividendo o utilidad distribuida | \$1,428,550.00 |
| + Impuesto pagado por la persona moral | \$1,071,450.00 |
| = Ingreso acumulable a otros ingreso | \$2,500,000.00 |
| x Tarifa artículo 152 LISR | \$770,850.80 |
| - ISR Acreditable | \$1,071,450.00 |
| = ISR a cargo o saldo a favor | -\$300,599.2 |

En tal sentido debemos que señalar que para calcular el ISR en términos del artículo 152, debemos efectuar el siguiente cálculo:

| | |
|-------------------------------------|----------------|
| BASE | \$2,500,000.00 |
| - Límite inferior | \$1,000,000.01 |
| = Excedente sobre límite inferior | \$1,499,999.99 |
| x % excedente sobre límite inferior | 0.34 |
| = Impuesto Marginal | \$509,999.99 |
| + Cuota Fija | \$260,850.81 |
| = Impuesto | \$770,850.80 |

Adicionalmente a lo anterior, la persona física que perciba ingresos por concepto de dividendos deberá pagar el 10% sobre la cantidad distribuida, en términos del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que en nuestro ejemplo arroja la cantidad de \$142,855.00.

En tal sentido, la persona física tendrá a cargo una tasa efectiva del 42%. Esto es, como se puede apreciar del ejemplo anterior, el socio o accionista persona física en su declaración anual causa un impuesto superior que pudiera llegar hasta en un 5% de diferencia dependiendo del monto del dividendo percibido, más sus otros ingresos en el ejercicio, lo que lo puede llevar a estar sujeto a una tasa efectiva del 42 % por los ingresos derivados de dividendos.

Gráficamente, en un ejemplo sencillo, la tasa efectiva aplicable a las personas físicas que perciban dividendos por una persona moral, a partir del ejercicio fiscal 2014 ascendería a un 42%, la cual quedaría integrada de la siguiente manera:

| Persona Moral | |
|----------------------------|------------|
| Utilidad de la sociedad | \$1,000.00 |
| Tasa corporativa | 30% |
| ISR Pagado por la sociedad | 300 |
| CUFIN | 700 |
| Dividendo distribuido | 700 |
| ISR Adicional del 10% | 70 |
| Dividendo neto distribuido | 630 |
| Dividendo distribuido | 700 |
| Factor de piramidación | 1.4286 |
| Dividendo piramidado | 1000 |
| Tasa corporativa | 30% |
| ISR Pagado | 300 |

| Persona física | |
|--------------------------|------|
| Ingreso acumulable | 1000 |
| Tasa máxima PF | 35% |
| ISR Persona física | 350 |
| Crédito | 300 |
| ISR Remanente | 50 |
| Total de impuesto pagado | 420 |
| Tasa Efectiva | 42% |

Concluyendo, derivado de la mecánica establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en caso de utilidades distribuidas generadas a partir del ejercicio fiscal 2014, en adelante, adicionalmente a la retención del 10% multicitado, se causaría de igual forma el efecto del 5% lo que deja a nuestro país con una tasa efectiva del 42% por la distribución de dividendos de una persona moral a sus accionistas personas físicas.

3.5. La retención

Como ya fue señalado con anterioridad, el Maestro Emilio Margain define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige aun deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria, excepcionalmente en especie”¹²⁷.

¹²⁷ Margain, Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Op, Cit. Página 272

Ahora bien, la responsabilidad de sujeto pasivo para el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva puede recaer sobre diversas hipótesis: como responsable directo, puesto que él originó el nacimiento del crédito fiscal; por responsabilidad sustituta, por responsabilidad objetiva, o bien por responsabilidad solidaria.

En el caso en concreto, la obligación de retener es considerada por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, como una obligación solidaria, mismo que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.”

Al respecto, es importante mencionar que la responsabilidad solidaria implica que el fisco federal pueda exigir, sin orden y exclusión, el cumplimiento de una obligación fiscal, de manera indistinta, tanto al sujeto obligado directo, como en quien, por ministerio de ley recae dicha solidaridad.

En la especie, los artículos 140 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen la obligación consistente en retener el 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos a las personas físicas residentes en territorio mexicano, o bien, a personas, físicas o morales, residentes en el extranjero.

En este sentido, se establece como regla general, aplicable a los dividendos distribuidos que paguen las personas morales mexicanas, a las personas físicas residentes en territorio mexicano, o aquellas residentes en el extranjero, consistente en que las primera de las mencionadas deberán efectuar la retención y entero del impuesto equivalente al 10% adicional sobre los dividendos efectivamente distribuidos.

Esto es, el párrafo segundo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 140.-

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidas por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.”

Por su parte, la fracción I, párrafo quinto del artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 164.-

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.”

De lo antes transcrito, se desprenden las siguientes premisas:

- ❖ Las personas morales que distribuyan los dividendos estarán obligadas efectuar la retención y entero del impuesto, sobre el 10% de los dividendos efectivamente distribuidos.
- ❖ La retención se aplicará sobre el monto efectivamente percibido por los socios o accionistas.
- ❖ La retención y entero del impuesto retenido y enterado será considerada como pago definitivo

En tal sentido, la retención aquí establecida resultará aplicable a las personas físicas residentes en territorio mexicano, o bien aquellas personas residentes en el extranjero, exceptuando a las personas morales nacionales, con lo cual se evita una cadena de impuestos por concepto de dividendos.

Como conclusión, las personas morales que distribuyan dividendos a personas físicas residentes en territorio mexicano, o bien a personas morales residentes en el extranjero, deberán efectuar la retención del 10% de la cantidad distribuida, la cual deberán enterar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron distribuidos, por lo que en caso de no efectuar tal retención se considerarán obligadas solidarias y responsables hasta por el monto equivalente a lo que se hubiera estado obligada a retener.

3.6. La reinversión del dividendo establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta

Durante el proceso legislativo que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, y con ello, la implementación de un impuesto

adicional del 10% sobre los ingresos que perciban las personas físicas derivado de la obtención de dividendos o utilidades generadas por las personas morales en las que son accionistas, se hizo hincapié en que uno de los motivos principales del tributo en estudio, era fomentar la reinversión de capital en las empresas.

Así, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se distribuyan dividendos mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los treinta días naturales siguientes a su distribución, dichos dividendos se entenderán percibidos en el año calendario en el que se pague le reembolso por la reducción de capital, o en la liquidación de la persona moral de que se trate.

Ahora bien, pero qué debe considerarse como “reinversión”. En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, desde la sexta época ha señalado que el destino de las utilidades que aparecen dedicadas a los fines específicos de una empresa, constituye "reinversión", dado que ésta consiste cabalmente en que las utilidades, en vez de distribuirse, se afecten a tales fines¹²⁸

Sin embargo, debemos mencionar que la política fiscal que busca fomentar la reinversión de capital en las empresas no es nueva para nuestra legislación, si no que resulta una mala copia de figuras que no funcionaron en el pasado, como lo es, por ejemplo, la contenida en el ejercicio fiscal de 1999 en la Ley del Impuesto sobre la renta, misma que a continuación se detalla.

A manera de ejemplo podemos señalar que, según las disposiciones en vigor a partir del 1 de enero de 1999 y hasta el 31 de diciembre de 2001, las personas morales contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con los artículos 10 y 10-A de la Ley de la materia vigente en ese entonces, contaban con dos formas para el pago del gravamen por dividendos, a saber:

- ❖ Pagar el total del impuesto que resulte de aplicar al resultado fiscal la tasa del 35%, al momento de presentar la declaración del ejercicio; o bien,
- ❖ Optar por diferir parte de este impuesto, conforme al segundo párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹²⁸ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Sexta Época, Volumen L, Tercera Parte, Segunda Sala, pagina 174.

En la especie, resulta relevante detallar el alcance de la opción enunciada en segundo término.

En caso de que el causante optara por diferir el pago del impuesto, resultaba necesario, primeramente, determinar un concepto novedoso, denominado “utilidad fiscal reinvertida” (en lo sucesivo, UFIR), conforme al tercer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Una vez determinada la UFIR, se le debía aplicar la tasa del 35% y, en un posterior cálculo, la tasa del 30%, siendo la diferencia entre ambos el *impuesto a diferir* (en relación con lo anterior, cabe precisar que la tasa del 30% previamente mencionada, solamente resulta aplicable en los ejercicios de 2000 y 2001, toda vez que, de conformidad con disposiciones transitorias, la tasa aplicable para el cálculo del impuesto diferido, correspondiente a mil novecientos noventa y nueve, es la del 32% y para el ejercicio fiscal de 2014 es del 30%).

Los contribuyentes que ejercían la anterior opción, de conformidad con la legislación fiscal aplicable para 1999, por ende, calculaban el Impuesto sobre la Renta a pagar en el ejercicio, restando al impuesto que resultara de aplicar el 35% al resultado fiscal, el impuesto a diferir (calculado en los términos descritos en el párrafo que antecede).

Este esquema para el cálculo del Impuesto sobre la Renta fue implementado para favorecer la reinversión de utilidades, lo cual no implicaba el destino de éstas a algún fin en particular, en el entendido de que la UFIR era sólo un concepto numérico que no estaba condicionado a reinvertirse en un rubro específico. En efecto, se le denominaba utilidad “reinvertida” mientras permaneciera en la empresa y no se distribuyera entre los accionistas.

En relación con todo lo anterior, debe tomarse en cuenta que, de conformidad con las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 1999, lo que se permitía diferir es el pago del impuesto, no su causación. Lo que implicaba, inclusive, que el Impuesto sobre la Renta que se difería tenía el carácter de pasivo, mismo que debía registrarse en el ejercicio al que correspondía.

Consecuentemente, el impuesto se causaba de acuerdo a las normas vigentes en el ejercicio al que corresponde, considerándose que la parte que se difería —cuyo importe ya había sido determinado—, sería pagada en los momentos que establecía el artículo 10-A del mismo ordenamiento, es decir, cuando se distribuyeran utilidades o dividendos.

Lo anterior significa que, mientras no existieran dividendos o utilidades distribuidas, no se pagaría el Impuesto sobre la Renta diferido, es decir, no sería exigible el impuesto, aun cuando ya se había causado, determinado y contabilizado como pasivo. Al respecto, resulta pertinente aclarar que este impuesto diferido es un gravamen de la persona moral y no de los accionistas.

En tal virtud, el impuesto diferido debía ser cubierto, de conformidad con lo establecido por el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1999, cuando la persona moral distribuyera dividendos. Sin embargo, a fin de determinar qué tasa aplicar, el contribuyente debía contar con dos cuentas: la de utilidad fiscal neta, ya previamente identificada como CUFIN, y la de utilidad fiscal neta reinvertida, identificada como CUFINRE.

Lo expuesto, en razón de que, a pesar de que el impuesto diferido ya había sido determinado y contabilizado, resultaba necesario identificar, al momento de la distribución del dividendo, si el mismo provenía de CUFIN o de CUFINRE, de tal suerte que, si provenía de CUFINRE, la sociedad pagaría el impuesto diferido a la tasa del 3% —o bien, del 5% entratándose de dividendos distribuidos en dos mil o dos mil uno— y sobre una base piramidada con el factor de 1.5385, mientras que si provenía de CUFIN, no se pagaría impuesto alguno.

En el presente contexto, debe tomarse en cuenta que la CUFINRE sólo se determinaba cuando la sociedad hubiera ejercido la opción de diferir parte del Impuesto sobre la Renta; por el contrario, cuando la sociedad no ejerciera dicha opción y pagara en su declaración anual el impuesto a la tasa del 35%, no existiría CUFINRE por el ejercicio fiscal de que se tratara.

En efecto, la utilidad fiscal neta reinvertida constituía la parte de la utilidad sobre la que se habría diferido el impuesto, es decir, era el importe sobre el que se calcularía el impuesto diferido. Por esta razón, cuando el dividendo distribuido provenía de la CUFINRE, la legislación contemplaba la obligación de pagar el impuesto a la tasa del 3% —o bien, del 5% en los casos apuntados—.

De acuerdo con todo lo anterior, la finalidad que se perseguía con las citadas disposiciones era incentivar la reinversión de utilidades, pero sin que se dejara de pagar el impuesto a la tasa máxima del 35%.

Por ello, en los casos en los que no se difería el impuesto, la persona moral pagaba el impuesto calculado al 35% conjuntamente con su declaración anual y, cuando distribuyera esa utilidad, ya no pagaría nada, pues se consideraba que dicho dividendo provenía de CUFIN, a diferencia de lo que ocurría con los causantes que

sí efectuaban dicho diferimiento, dejando de pagar parte del impuesto, mismos que debían generar saldo en la CUFINRE por la utilidad en relación con la cual no se había pagado el impuesto, debiendo cubrirse éste al 3% o 5%, cuando se distribuyera un dividendo.

Consecuentemente, a fin de propiciar que se pagara el impuesto diferido, el legislador estableció, a través de los artículos 10-A y 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2002, que primeramente debía agotarse el saldo de la CUFINRE y sólo después agotar el saldo de la CUFIN, caso en el cual no se pagaría impuesto alguno.

De lo anterior, tenemos que en el ejercicio de 1999, se incluyó en la Ley del Impuesto sobre la Renta una obligación adicional a las personas morales, consistente en llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida, de la cual derivó el beneficio que en el mismo año se instauró en la ley mencionada, y que consistía en la posibilidad de diferir un porcentaje de impuesto sobre la renta del ejercicio, siempre y cuando se reinvertirán las utilidades.

De lo anteriormente expuesto debemos preguntarnos ¿Funciono?

En respuesta, podemos mencionar que la opción descrita en párrafos anteriores desapareció en el ejercicio de 2002, con la abrogación de la Ley del Impuesto sobre la renta del 30 de diciembre de 1980, con lo cual la pregunta antes referida se responde sola.

A lo que debemos preguntarnos, de conformidad con lo establecido por el legislador en la nueva ley del impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal 2014, debemos preguntarnos ¿El impuesto adicional del 10%, establecido para las personas físicas que perciban dividendos, cumple con la finalidad de reinvertir capital en las empresas? ¿Deberíamos volver a utilizar una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida?

Respuesta que a la fecha no tenemos, pues no hemos visto el impacto económico de la aplicación de la reforma en mención.

Concluyendo, las personas físicas que no gocen de inmediato de los dividendos o utilidades distribuidos, debido a su capitalización o reinversión de los mismos, difieren el pago del impuesto correspondiente hasta el año calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

Lo anterior significa que, mientras no existían dividendos o utilidades distribuidas, no se pagará el Impuesto sobre la Renta diferido, es decir, no será exigible, aun cuando ya se haya causado, determinado y contabilizado como pasivo. Al respecto, resulta pertinente aclarar que este impuesto diferido es un gravamen de la persona moral y no de los accionistas, no obstante que el momento de pago esté vinculado con la distribución de dividendos.

3.7. Beneficios. Acreditamiento del impuesto pagado contra el ISR propio.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación de pagar el impuesto por dividendos o utilidades distribuidas (en caso de que éstas no provengan de CUFIN), así como la forma de calcularlo, para posteriormente precisar la forma en la que puede acreditarse dicho tributo.

Por lo que hace a este último punto, el ex Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación José de Jesús Gudiño Pelayo, en el amparo directo en revisión 366/2010, sentenció que los conceptos acreditables son conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe ser cubierta.

En este sentido, el mismo ex Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia antes referida establece que, dentro de la mecánica propia del impuesto sobre la renta, el concepto aditivo equivalente a los créditos fiscales con los que cuenta el sujeto pasivo, son las propias contribuciones causadas, de tal suerte que se acreditan los conceptos así autorizados, frente a las cantidades de impuesto causado, con un efecto económico equivalente al de una compensación.

En tal sentencia, el entonces Ministro concluye señalando que la figura del acreditamiento se dirige a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario, así como para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo.

Ahondando, la figura de acreditamiento evita que se tribute dos veces por el mismo ingreso —como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, mismo que, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia—; asimismo, al mencionar que armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo, nos referimos a que al permitirse el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados durante el

ejercicio, no se tributa de manera doble el pago del impuesto derivado de la propia mecánica establecida en ley.

Por otro lado, según el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, otra característica del acreditamiento que el contribuyente puede tomar es que éstos, al tener impacto en la mecánica del gravamen tras la aplicación de la tasa, reducen, peso por peso, el impuesto a pagar, de tal manera que su valor real para el causante es igual al valor nominal del crédito¹²⁹.

En el caso en concreto, de conformidad con lo establecido en el quinto párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las personas morales distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el ISR que establece dicho precepto legal, podrán acreditar el mismo de acuerdo con lo siguiente:

- ❖ El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el ISR sobre dividendos o utilidades que no provengan de la CUFIN
- ❖ El monto del ISR que no se pueda acreditar conforme al numeral anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra los pagos provisionales y el ISR de tales ejercicios.
- ❖ Cuando el ISR del ejercicio sea menor que el monto que se hubiera acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el ISR del ejercicio un monto igual a este último.
- ❖ Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el ISR sobre dividendos o utilidades que no provienen de CUFIN pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.
- ❖ En términos del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio en que se acredite el ISR, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta, la cantidad que resulte de dividir el ISR acreditado entre el factor de 0.4286.

¹²⁹Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, Tesis 1ra. XIV/20082008, página 482

Sin embargo, contrario a lo anterior, por lo que hace al impuesto retenido por la persona moral derivado del pago de dividendos o utilidades a personas físicas, equivalente al 10% por los dividendos distribuidos, debemos mencionar que la cantidad que resulte de efectuar tal cálculo, sí debe ser acumulada por la persona física que los perciba, sin embargo, tal cantidad no puede ser acreditable. Esto es, la persona física no goza del beneficio de acreditamiento del impuesto retenido y enterado por la persona moral equivalente al 10% de los dividendos distribuidos.

3.8. Efectos de la distribución de dividendos

Como ha quedado establecido en los apartados anteriores, el efecto principal de la distribución de dividendos consiste en el nacimiento de la obligación de pago de impuestos, ya sea que se pague al momento de determinar la cuenta de utilidad fiscal neta, o bien, al momento de distribuir los dividendos y éstos no provengan de dicha cuenta, y adicionalmente establece una obligación de pago de un 10% de los dividendos distribuidos, en caso de que éstos se distribuyan a personas físicas con residencia mexicana o se distribuyan a personas, físicas o morales, con residencia extranjera.

En adición a lo anterior, uno de los efectos que ocasiona la distribución de dividendos, es la disminución de la cuenta de utilidad fiscal neta, pues la persona moral que lleve a cabo dicha distribución se encuentra obligada a efectuar la disminución de su CUFIN al momento de efectuar el cálculo correspondiente al ejercicio fiscal en que se realice la citada distribución.

Sin embargo, la distribución de dividendos tiene ciertos efectos colaterales que deben ser considerados, tanto por la persona que distribuya los dividendos, como aquella que los perciba.

Así, el presente apartado se divide en dos grandes grupos, el primero en el que se analizarán los efectos y obligaciones que se generan para las personas morales que distribuyan los dividendos y el segundo, en el que se analizarán los efectos y obligaciones de las personas que perciban los dividendos.

- Persona moral que distribuya los dividendos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 76, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales que hagan pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, nacionales o extranjera, estarán obligados a realizar los siguientes actos:

- ❖ Efectuar los pagos con cheque nominativo, no negociable, a favor de la persona que percibirá los dividendos, o a través de transferencia de fondos a la cuenta del socio o accionista que percibirá los citados dividendos.
- ❖ Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por concepto de dividendos o utilidades, el comprobante fiscal en el que se señale lo siguiente:
 - EL monto de los dividendos o utilidades distribuidos;
 - El ISR retenido, en términos del artículo 140 o 164, según sea el caso;
 - Señalar de que cuenta provienen los dividendos o utilidades, es decir si provienen de CUFIN, o si se trata de dividendos que no provienen de dicha cuenta.
- ❖ Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información siguiente, de cada una de las personas a quienes les efectuaron algún pago de dividendos o utilidades:
 - Nombre
 - Domicilio
 - Registro Federal de Contribuyente
 - Monto de los dividendos o utilidades pagados en el año calendario inmediato anterior
- ❖ Finalmente, cuando las personas a las que se les distribuyan dividendos, sean personas físicas residentes en territorio mexicano, o residentes en el extranjero, físicas o morales, la persona moral que los distribuya estará obligada a efectuar la retención por el 10% sobre la cantidad total distribuida.
- Persona físicas que perciba dividendos.

Ahora bien, primeramente debemos mencionar que se entiende que los dividendos o utilidades los percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular. Asimismo, es importante señalar que la persona a que perciba los dividendos deberá acumularlos en el momento en que efectivamente los perciba, no así cuando los mismos han sido decretados por la sociedad.

Una vez señalado lo anterior, debemos manifestar que las personas físicas que perciben ingresos por concepto de dividendos o utilidades distribuidas, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- ❖ Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyente

- ❖ Efectuar la acumulación de los ingresos percibidos por concepto de dividendos a sus demás ingresos. Asimismo, la persona que efectuó la acumulación de tales ingresos podrá acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos.

- ❖ Efectuar el pago, vía retención, del 10% adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos.

- ❖ Presentar declaración anual.

- ❖ En caso de que el dividendo percibido sea distribuido por una persona residente en el extranjero, la persona física deberá enterar el impuesto correspondiente al 10% adicional sobre la cantidad efectivamente percibida¹³⁰.

Concluyendo, la distribución de dividendos trae aparejada consigo el nacimiento de obligaciones fiscales, tanto formales como materiales, mismas que deberán ser cumplidas tanto por la persona moral que distribuya los dividendos, como las personas físicas que los perciban.

¹³⁰ Cfr. Pérez Chávez José; Fol Olguín Raymundo. Dividendos, Personas físicas y morales. Segunda Edición, México 2015, página 147.

Constitucionalidad del gravamen adicional del 10% establecido en la LISR.

SUMARIO: 4.1. *El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de libre configuración legislativa;* 4.2. *El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de no discriminación;* 4.3. *El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de proporcionalidad tributaria;* 4.4. *El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de equidad;* 4.5. *El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de Legalidad.*

4.1. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de libre configuración legislativa.

Tal y como quedó precisado en capítulos anteriores, el Estado Mexicano debe establecer las contribuciones necesarias para sufragar el Gasto Público, lo cual, de conformidad con la división de poderes que establece nuestra Carta Magna, es llevado a cabo por el Poder Legislativo, y excepcionalmente por el Poder Ejecutivo.

Así, de conformidad con nuestro máximo ordenamiento jurídico, el proceso legislativo en materia tributaria se lleva a cabo de la siguiente manera:

- ❖ El Poder Legislativo se deposita en un Congreso General, el cual se divide en dos cámaras, la de diputados y la de senadores.
- ❖ Por lo que hace a la materia tributaria, la Cámara de Diputados es el órgano legislativo facultado, para presentar -como cámara de origen- propuestas en dicha materia, así como para aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación. Es decir, es el órgano encargado de establecer, qué se recauda y en qué se gasta.
- ❖ Nuestra Carta Magna establece dos excepciones a la facultad legislativa del Congreso de la Unión: las facultades extraordinarias que se conceden al Poder Ejecutivo, en términos del artículo 29 constitucional y la facultad para legislar sobre tarifas de exportación e importación, en términos del artículo 131 constitucional, debiendo aprobar el Congreso la utilización de la facultad concedida anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Adicionalmente a lo anterior, debemos mencionar que el Poder Legislativo cuenta con la facultad (libre configuración legislativa) para el establecimiento de aquellas

contribuciones necesarias para sufragar el gasto público; facultad que, si bien es discrecional, no debe entenderse como arbitraria, pues la misma se encuentra limitada por los fines y garantías establecidos en la propia Constitución.

En lo que respecta al principio de libre configuración legislativa, éste consiste en que, por disposición constitucional, el diseño del sistema tributario se encuentra a cargo del poder legislativo, el cual cuenta con un amplio margen de configuración política, sin embargo, dicho margen no es ilimitado, pues éste debe velar por la protección de las garantías constitucionales.

De este modo, la propia Constitución restringe la discrecionalidad con la cuenta el Poder Legislativo, y con ello se controla la arbitrariedad y el exceso a través del respeto a las garantías establecidas en nuestra Carta Magna.

Ahora bien, para verificar si la existencia de una medida legislativa provoca el establecimiento de una transgresión a nuestro máximo ordenamiento, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, debiendo efectuar un juicio de razonabilidad de la norma jurídica en cuestión, con lo cual se podrá verificar si dicho ordenamiento obedece a una finalidad constitucionalmente legítima, debidamente instrumentada por el Poder Legislativo y cuidando meticulosamente que la misma no transgreda los principios establecidos en nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Lo anterior es así, pues la razonabilidad como principio aplicado al derecho, funge como herramienta interpretativa, directiva o pragmática, en cuanto orienta la actividad de los creadores de las normas; integradora, en tanto proporciona criterios para la resolución de lagunas jurídicas; ya que demarca el ejercicio de determinadas facultades; fundamentadora del ordenamiento, en cuanto legitima o reconoce la validez de otras fuentes del derecho; y, sistematizadora del orden jurídico.¹³¹

En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la razonabilidad exige una relación lógica y proporcional entre los fines y los medios de una medida legislativa, por la cual pueda otorgársele legitimidad, lo que en nuestro caso en estudio se traduce en verificar si el nuevo impuesto a los ingresos obtenidos por las personas físicas con residencia en territorio mexicano por concepto de dividendos evitando el aumento de la tasa empresarial de las personas morales, permitiendo el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado

¹³¹ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Décima Época, Primera Sala, Tesis CCCLXXXV/2014 (10a.), página 719

con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos y con ello –como finalidad última- se generó la inversión en territorio mexicano.

En tal sentido, nuestro máximo tribunal ha señalado que al efectuar el examen de razonabilidad de una norma jurídica se deben obtener los siguientes resultados:

- ❖ La razonabilidad verifica la base de una serie de criterios de análisis que integran todos los juicios necesarios para comprender la validez de una medida;
- ❖ Opera como pauta sustancial de validez y legitimidad en la creación normativa, debiendo analizar la norma de modo que ésta guarde una relación razonable entre los medios y los fines legítimos o constitucionales; además, para que la norma sea válida, es necesario que esté de acuerdo con las finalidades constitucionales y con sus principios. En este sentido, un completo control de razonabilidad debe incluir el examen acerca de la afectación a los derechos fundamentales y su contenido esencial; y,
- ❖ Busca trascender la idea de que el control de razonabilidad es una mera ponderación o análisis de proporcionalidad, entre principios, siendo una herramienta que examine la relación entre los medios y fines mediatos e inmediatos de una medida, que debe ser proporcionada, pero no se limita únicamente a esto; además, debe analizarse la legitimidad de la finalidad, pues no cualquier finalidad propuesta es compatible con la esencia y los fines constitucionales y el logro de sus objetivos.

En tal sentido, una vez efectuado el análisis de razonabilidad de una norma, si ésta transgrede algún derecho o garantías constitucionales, la labor realizada por el legislador será ilegal, puesto que la finalidad de nuestra Constitución es lograr la armonización de los derechos, conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, por lo que en ningún caso puede postergarse un derecho, ya que quien tiene derecho merece protección¹³².

Ahora bien, en el caso en concreto, debemos analizar si el artículo 140, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta descansa en una base objetiva y razonable y tiende a realizar los objetivos jurídicamente relevantes establecidos por nuestra Constitución, o si por el contrario, constituye una vulneración injustificada a las garantías constitucionales.

¹³² Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Décima Época, Primera Sala, Tesis CCCLXXXV/2014 (10a.), página 719

El artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece:

“Artículo 140. ...

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo”.

De la transcripción se desprende que las personas morales que distribuyan dividendos a sus socios o accionistas personas físicas residentes en México, deberán retener y enterar como pago definitivo, aquella cantidad que resulte de aplicar una tasa del 10% a los dividendos distribuidos, pago que será considerado como definitivo.

Sin embargo, consideramos que dicho tributo no es acorde con las garantías establecidas en el artículo 25 Constitucional, al inhibir la inversión y consecuentemente, generación de empleos.

Ahora bien, con la finalidad de demostrar lo afirmado, analizaremos la existencia de una justificación en la implementación del nuevo tributo que grava la distribución de dividendos, misma que debe de ir acorde con la finalidad del sistema tributario y con los efectos del impuesto implementado.

Así, la creación e implementación de un nuevo impuesto que repercuta sobre un derecho tutelado por la Constitución, como lo es el derecho a la inversión, no sólo debe atender una finalidad legítima, sino también debe considerarse que exista una relación razonable entre los medios empleados y el fin que sea perseguido por el Legislador.

De esta manera, resulta por demás conveniente analizar el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el proceso legislativo que le dio origen, a fin de determinar si la actuación del Poder Legislativo es, o no, acorde con las exigencias constitucionales.

En este contexto, el análisis a efectuarse no sólo exige que la medida utilizada por el Poder Legislativo atienda a la consecución del fin planteado, sino que, además, se den las razones que lo justifiquen.

En virtud de lo expuesto, a continuación efectuaremos el siguiente análisis del segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

- Determinaremos si la finalidad de dicha norma es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir los fines buscados por nuestra Carta Magna.
- Examinaremos la racionalidad del nuevo gravamen a los dividendos, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.
- En principio, valoraremos que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho¹³³.

Con lo anterior, podremos observar si el tratamiento fiscal del nuevo gravamen a los dividendos implica una afectación en los derechos de los contribuyentes, para determinar lo siguiente:

- Si el nuevo gravamen busca una finalidad constitucional.
- Si es adecuado respecto del fin.
- Si es necesario para la realización de éste lo cual implica, en su caso, que entre las opciones a su alcance, no se observen otras a todas luces más convincentes, en virtud de que garanticen también el cumplimiento del fin, pero limitando en menor medida el derecho que se ve restringido.
- Si es estrictamente proporcional en relación con el fin que se busca, lo cual implica el no sacrificio de valores y principios que tengan un mayor peso que el principio que se pretende satisfacer.

En contexto de lo señalado y con base en los pasos detallados, procederemos a realizar el análisis respecto de las medidas tomadas por el Poder Legislativo, en el establecimiento del nuevo impuesto que tiene por objeto gravar la distribución de

¹³³ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Décima Época, Primera Sala, Tesis CCCLXXXV/2014 (10a.), página 719

dividendos que efectúen las personas morales a las personas físicas, residentes en México.

❖ **Finalidad objetiva y constitucionalmente correcta.**

Como ya fue mencionado con anterioridad, el 1° de enero de 2014, entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en la que se establece -artículo 140 segundo párrafo- que los ingresos que perciban las personas físicas por concepto de dividendos, o aquellos ingresos a los que la propia Ley les da tal tratamiento, deberán estar sujetos al pago del 10% de la cantidad efectivamente distribuida por la persona moral.

El artículo en mención fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, cuya exposición de motivos, parte de las siguientes premisas:

- La Ley del ISR vigente regula el tratamiento fiscal aplicable a la distribución de los dividendos o utilidades, ya sea que éstos provengan de la CUFIN, de la CUFINRE, o bien de ninguna de las dos cuentas.
- Las personas físicas que reciben ingresos por dividendos distribuidos por personas morales residentes en México, los acumulan de forma piramidada a sus demás ingresos y acreditan el impuesto pagado a nivel de la sociedad que distribuye dichos dividendos en su declaración anual del ISR.
- A diferencia de México, la mayoría de los países han decidido tener sistemas duales que gravan, en un primer lugar, las utilidades de las empresas y, en una segunda etapa, gravan la distribución de las mismas.
- Por lo que se refiere al gravamen que afecta la distribución de dividendos, éste se puede realizar a nivel de la compañía como es el caso de Chile, o de los accionistas como es el caso de los Estados Unidos de América. En estos países, la suma de las tasas del ISR corporativo y el impuesto sobre dividendos, tomando en cuenta acreditamientos permitidos, provocan tasas efectivas muy superiores a la que actualmente se establece en nuestro país.
- En México la tasa efectiva es del 30%, mientras que la tasa efectiva en Alemania es del 49%, Canadá del 51%, Chile del 40%, Corea del 51%, Dinamarca del 57%, Francia del 64%, Estados Unidos de América del 58%, España del 49%, Japón 43% y Países Bajos 44%. El promedio de tasas efectivas de los países miembros de la OCDE es 42.4%, es decir, 12.4% por encima de la tasa actual

efectiva mexicana. En promedio, el nivel de recaudación proveniente de este tipo de ingresos como porcentaje del PIB de algunos países de la Unión Europea, Asia y África es de 0.42%. Los países que registraron un mayor porcentaje fueron: Alemania con 0.52%, Japón con 0.34% y Países Bajos con 0.41%.

Por lo que, la baja tasa efectiva mexicana tiene un impacto en la recaudación en México, ya que no es la adecuada de conformidad con el tamaño de la economía mexicana, así se propone establecer en la nueva Ley del ISR, **el establecimiento de un gravamen a cargo de las empresas** calculado por el monto de distribución que realicen a las personas físicas y residentes en el extranjero. La tasa propuesta es del 10%, lo cual seguiría estando debajo del promedio de los países miembros de la OCDE.

La finalidad consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera, se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos. Esto incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Es importante aclarar que **el sujeto de este tributo es la persona moral residente en México que distribuye los dividendos**. Asimismo, los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero también estarán sujetos a este mismo impuesto, es decir, no es un impuesto adicional a las sucursales, sino es el mismo impuesto pagado en dos tramos. El pago efectuado tendrá el carácter de definitivo.

Se excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México, para evitar una cadena de impuestos sobre dividendos y para fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas.

Por lo que se refiere a la inversión extranjera, el impuesto pagado sobre dividendos podrá ser acreditable en aquellos países que eliminen la doble imposición económica, ya sea a través de un tratado para evitar la doble imposición celebrado con México o mediante su legislación interna. Por la misma razón, en México se permitirá el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero contra este impuesto, en las condiciones establecidas por la Ley que se propone.

Por último, se prevé que la introducción de esta disposición no tenga un impacto en las reglas aplicables a Regímenes Fiscales Preferentes.¹³⁴

Del examen de la exposición de motivos propuesta por el Poder Ejecutivo, se observa que la reforma de referencia tuvo como finalidad evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas, permitiendo el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos, con lo cual se busca incentivar que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Lo anterior fue reiterado en el dictamen elaborado en comisiones en la Cámara de Diputados el 17 de octubre de 2013, en el cual se precisaron las siguientes premisas:

Dicha Comisión Legislativa estimó pertinente el planteamiento del Ejecutivo Federal relativo a introducir un impuesto a cargo de las personas morales al momento de distribuir dividendos.

Se consideró conveniente el mecanismo planteado, con el fin de fomentar la reinversión y para facilitar la fiscalización de las personas morales residentes en México y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, y con esto se aumenta la carga tributaria hasta una segunda fase que es la distribución de dividendos o utilidades.

Dicha Comisión estableció que el sistema impositivo propuesto permitirá no incrementar la carga tributaria a las empresas que reinvierten sus utilidades en proyectos productivos que benefician el crecimiento económico nacional. En consecuencia, sólo se elevará la carga tributaria de las personas morales cuando distribuyan a personas físicas o residentes en el extranjero.

Por lo tanto, **se consideró conveniente introducir al sistema del ISR de personas morales una segunda fase del gravamen en el momento de la distribución de dividendos o utilidades, cuando estos provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y hayan pagado el impuesto referido en el artículo 10 de la iniciativa presentada por el Ejecutivo.** Finalmente, en el dictamen elaborado en comisiones en la Cámara de Senadores, se precisaron las siguientes premisas:

¹³⁴ Cfr. Exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la renta, propuesta por el Ejecutivo Federal, publicada el 8 de septiembre de 2013.

Estas comisiones unidas coinciden con la propuesta de establecer un nuevo gravamen, con una tasa del 10% a los dividendos o utilidades que las personas morales residentes en México distribuyen a las personas físicas residentes en México, y a los residentes en el extranjero.

Se apoya la propuesta que obliga a las personas morales residentes en México a realizar la retención correspondiente de dicho gravamen.

Dichas Dictaminadoras señalaron que es necesario establecer que los dividendos provenientes de las utilidades generadas por las personas morales antes del 1º de enero de 2014 no estén sujetos este nuevo gravamen, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en el mismo.

En términos de lo expuesto, como puede apreciarse, en la exposición de motivos que dio origen al segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reitera la intención manifestada en la iniciativa del Ejecutivo, en el sentido de que la finalidad del impuesto a la distribución de dividendos consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera, se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos, con lo cual se ***“incentivará para que las empresas reinviertan sus utilidades, fomentando así la inversión del sector privado en México en proyectos productivos”***.

De lo anterior, se aprecia que en el proceso legislativo que dio lugar a la norma jurídica en estudio, se hizo mención de tres propósitos: por una parte, evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas; por la otra, permitir el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos, y finalmente con dicha norma, se incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

En un primer momento, podríamos pensar que la norma en estudio tiene una finalidad objetiva y válida desde un punto de vista constitucional, dando por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado, puesto que claramente se desprende una razón notoria y evidente que serviría como justificación de la medida legislativa en estudio, consistente en evitar un aumento a la tasa empresarial, así como el fomento a la inversión, lo cual iría acorde con lo previsto en el artículo 25 Constitucional.

Se afirma lo anterior, puesto que dentro de los argumentos dados en la exposición de motivos, se tiene que la finalidad de dicha norma es evitar el aumento de la tasa empresarial, y por otro lado, buscar la inversión en proyectos que tengan un mayor beneficio para la economía nacional, lo cual se tiene, de primera impresión, una finalidad acorde con lo establecido en el artículo 25 de nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Sin embargo, a fin de determinar si efectivamente se cumple con la finalidad de la norma en estudio, y si dichos argumentos no se tratan solo de un conjunto de buenos deseos, debemos analizar el contenido del artículo 25 Constitucional, pues es éste se contempla la obligación del Estado de promover la inversión en territorio mexicano, para continuar con el análisis práctico del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y así, poder verificar si la norma en estudio cumple con la finalidad señalada por el Poder Legislativo. El artículo 25 de nuestra Constitución establece, textualmente, lo siguiente:

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, **mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico** y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, **promoviendo la inversión** y la generación de empleo.”

Como podemos observar del artículo antes transcrito, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, lo cual se llevara a través del conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, debiendo promover la inversión y la generación de empleo.

Esto es, el Estado se encuentra constreñido a promover la inversión en territorio mexicano, con lo cual, la nación tendrá un desarrollo integral y sustentable.

A lo que debemos cuestionarnos, el impuesto a la distribución de dividendos, ¿Ayuda a fomentar la inversión en México, ya sea directa o indirectamente?

Para efectos de dar respuesta al cuestionamiento anterior, consideramos necesario analizar la mecánica del impuesto, partiendo de un ejemplo muy sencillo, en el cual podremos verificar si un accionista o socio va a optar por reinvertir sus utilidades en territorio mexicano, u optar por buscar vías alternas para percibir dichos ingresos sin que éstos se vean disminuidos por el pago de impuestos.

I. Determinación ISR para la persona moral.

| Concepto | Importe |
|--|----------------|
| Importe de dividendos distribuidos por la persona moral a una sola persona física. | \$3'000,000.00 |
| Por el factor de piramidación | 1.4286 |
| Igual a la base del impuesto | \$4'285,800.00 |
| Tasa del impuesto | 30% |
| Igual ISR a enterar por la persona moral (acreditable en la declaración anual). | \$1'285,740.00 |

II. Determinación de ISR para la persona física.

| Concepto | Importe |
|---|----------------|
| Importe de dividendos distribuidos por la persona moral | \$3'000,000.00 |
| Por el factor de piramidación | 1.4286 |
| Ingreso acumulable para la persona física | \$4'285,800.00 |
| Tasa del impuesto | 35% |
| Igual ISR para la declaración anual. | \$1'500,030.00 |
| ISR acreditable para la persona física | \$1'285,740.00 |
| Diferencia a pagar (ISR anual 2014). | \$214,290.00 |

III. Determinación del impuesto a cargo de las personas físicas, pagado vía retención.

| Concepto | Importe |
|--|----------------|
| Base del impuesto adicional a dividendos | \$2'571,540.00 |
| Tasa del Impuesto | 10% |
| Impuesto adicional sobre dividendos a retener por la persona moral que distribuyo el dividendo | \$257,154.00 |

Como se puede apreciar de lo anterior, la persona física termina pagando una tasa efectiva del 42%, tal y como se visualiza del siguiente cuadro:

| Concepto | Importe |
|--|---------|
| Utilidad por socio | 100% |
| Menos el impuesto corporativo | 30% |
| Dividendo distribuido | 70% |
| Impuesto sobre dividendos | 7% |
| Impuesto anual adicional para la persona física, derivado del aumento de la tasa | 5% |
| Por ciento que representa la utilidad a enterarse (42 entre 100) | 42% |

Sin embargo, pensemos en lo siguiente, el mismo inversionista decide establecer su residencia en Ucrania (por distintas razones comerciales), con el cual el Estado Mexicano tiene suscrito y ratificado un convenio para evitar la doble tributación, en el cual fue pactado que la tasa máxima para los ingresos por Dividendos será del 15%, de conformidad con el artículo 10 del Convenio suscrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Ucrania.

A lo cual, de las opciones que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta brinda a los contribuyentes, y en el caso de nuestro ejemplo, debemos preguntarnos, ¿A qué opción se acogerá el contribuyente de nuestro ejemplo?, reinvertir su capital y en el momento en que decida distribuir sus ganancias tributar a una tasa efectiva del 42%, o bien, buscar una opción, como lo es retirar su dinero del país a una tasa del 15%.

Ante la respuesta evidente podemos concluir que la norma en estudio se dirige a los pequeños contribuyentes que no tienen la estructura económica para optar por diversas opciones para obtener las ganancias de sus negocios.

Y lo que es más, el accionista o socio de una persona moral, tiene la facultad de que las ganancias obtenidas de su negocio permanezcan en la empresa, por lo que debemos preguntarnos ¿Cuál es la razón práctica de la norma en estudio?

Puesto que, ni evita el aumento de la tasa empresarial, no difiere ningún tipo de impuesto, y no se logra la reinversión de capital, puesto que la empresa en palabras lisas y llanas, se queda como está.

Ante las respuestas evidentes, tenemos que la medida legislativa establecida por el legislador, caso contrario a lo afirmado en la exposición de motivos, no fomenta la

inversión en territorio mexicano, puesto que sí su finalidad es evitar tener una tasa corporativa mayor, debe acogerse de otros mecanismos que no inhiban el fomento económico del Estado Mexicano.

Y lo que es más, resulta trascendente mencionar que el sistema tributario no debería entrometerse en las cuestiones de negocio, puesto que uno de los grandes efectos prácticos que se tiene con la norma en estudio, es que los empresarios, opten por sacar su dinero del país (en caso de que tengan la estructura para hacerlo) o bien, dejar las ganancias en la persona moral, haciendo poco practica la distribución de dividendos, por los altos costos que esto representa.

Por otro lado, si la finalidad del legislador es buscar la aplicación de una tasa efectiva mayor, resulta necesario establecer mecanismos técnicamente más perfeccionados, y no solo gravar actividades que no lo están, como lo es la distribución de dividendos en una segunda etapa, puesto que no solo se trata de gravar actividades por el solo hecho de requerir mayor recaudación para el Estado, sino que dichas contribuciones deben de ser acordes con la finalidad del sistema tributario y con los efectos del impuesto implementado, lo cual no sucede en el caso en concreto, por las razones expuestas.

En virtud de lo señalado, hemos demostrado que lo expuesto por el Legislador en la exposición de motivos a través del cual se creó el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se trata solo de afirmaciones sin ningún sustento jurídico, lo que nos lleva a concluir que éste parte de premisas erróneas y por consecuencia, sus conclusiones también lo son.

Concluyendo, en una primer impresión parecería que el impuesto a la distribución de dividendos encuentra sustento en una razón notoria y evidente que serviría como justificación de la medida legislativa en estudio, pues se pensaría que fomenta la inversión, sin embargo, después de un análisis detallado y práctico de la medida legislativa, tal y como fue demostrado con el ejemplo antes precisado, tenemos que dicho tributo no fomenta la inversión en México, y lo que es más, inhibe su práctica, pues consideramos que los contribuyentes se verán en la necesidad de buscar vías alternas para obtener las utilidades de sus negocios.

Continuando con el examen de racionalidad del tributo en estudio, debemos analizar si los medios utilizados corresponden al fin pretendido

- **Racionalidad del nuevo gravamen a los dividendos, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.**

En relación con el segundo estudio del juicio de razonabilidad al que se somete el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es importante precisar que, al haberse demostrado que la medida legislativa analizada pretendía, y no alcanzó, la consecución de su finalidad última, tal y como fue desarrollado anteriormente, corresponde también efectuar precisiones aisladas en torno al carácter racional de cada una de éstas, en los términos que a continuación se desarrollan.

De esta manera, a continuación determinaremos si el mecanismo concreto que se escogió y que se estableció a través del texto en vigor a partir del 1° de enero de 2014, para la distribución de dividendos, conduce a los resultados deseados por el legislador, lo cual pondría de manifiesto su carácter racional, o bien, si no conduce a éstos, caso en el cual se evidenciará su irracionalidad.

En tal sentido, primeramente, debemos mencionar que no se pretende encontrar una respuesta correcta única en el actuar del Poder Legislativo al establecer el tributo en estudio, sino que simplemente se avoca al análisis de la relación entre medios y fines, considerando que aquéllos son racionales en la medida en la que sean adecuados para alcanzar la finalidad propuesta.

Puntualizado lo anterior, se procede al análisis del impuesto que tiene por objeto gravar los ingresos que perciban los socios o accionistas de las personas morales por concepto de utilidades o dividendos, principalmente en lo que tiene que ver con los propósitos pretendidos relativos a la búsqueda de fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Retomando el ejemplo expuesto en el punto inmediato anterior, debemos reiterar que no se cumple con la finalidad que consiste en la reinversión de capital en las empresas de territorio mexicano. Sin embargo, resulta interesante analizar si de lo referido por el poder legislativo en su exposición de motivos, el impuesto establecido es el ideal para tener una tasa efectiva mayor a la actual (30%) y con ello alcanzar la reinversión en México, buscando que el sector privado invierta en proyectos productivos.

En este aspecto, es importante reiterar cuáles son los medios y fines buscados por el legislador al implementar una tasa del 10% a la distribución de dividendos, en lo que expresamente señaló:

“La finalidad consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera, se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos. Esto incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.”

De lo transcrito, tenemos que el medio es la implementación de un impuesto adicional del 10% que grave la distribución de los dividendos, y la finalidad consiste en evitar el aumento de la tasa del ISR empresarial, permitiendo el diferimiento del monto del impuesto, hasta el momento en que se distribuyan, con lo cual se incentivará la inversión del sector privado en proyectos productivos.

Al respecto, consideramos que el nuevo tributo no cumple con la finalidad prevista por el Legislador, pues si ésta radica en evitar el aumento de la tasa corporativa, hasta el momento en que se distribuyan los dividendos de las empresas, y con ello fomentar la inversión del sector privado en proyectos productivos, con la mecánica establecida actualmente no se logra tal cometido, ya que el Legislador cuenta con la posibilidad de utilizar mecanismos que permiten las finalidades deseadas, sin inhibir la inversión y sin generar el pago de impuestos contrarios a los principios constitucionales.

Se afirma lo anterior, puesto que como fue expuesto en párrafos precedentes, con el impuesto en análisis no se fomenta la inversión en territorio mexicano, y si la justificación radica en que su finalidad es evitar el aumento de la tasa empresarial, se propone que no se realice aumento alguno, existiendo otros mecanismos en los que se puede obtener mayor recaudación, sin la imposición de impuestos por el solo hecho de obtener recursos.

Esto es, el argumento establecido por el Legislador –*se establece el impuesto para evitar el aumento de la tasa empresarial*– resulta fuera de la lógica, puesto que consideramos que solamente se trata de una falacia, toda vez que al ser una norma optativa, en la que el propio legislador le permite a los contribuyentes diversas opciones en las que se pueden allegar de recursos sin necesidad de que éstos sean gravados a la tasa del 10% adicional, como lo es, el realizar las actividades comerciales a título propio sin necesidad de constituir una persona moral, o bien, retirando su capital del país, y entonces resulta que no se obtiene mayor recaudación, ni se fomenta la inversión en territorio nacional.

En efecto, puede apreciarse que la medida combatida es incongruente, puesto que si el fin buscado lo constituye favorecer a los contribuyentes, difiriendo un impuesto

que antes no estaban obligados a enterar, o bien, a no retirar sus utilidades de las empresas, con la finalidad de que éstas efectúen proyectos productivos, solamente se convierte en buenos deseos, que prácticamente no cumple la finalidad deseada y planteada por el legislador en la exposición de motivos.

En efecto, consideramos que mientras la intención del legislador era promover la inversión y el diferimiento del impuesto, los mecanismos implementados para tal fin se alejan del mismo en tanto que, al implementarse, hacen una distinción que no coincide con el objetivo pretendido. En consecuencia, debe concluirse que el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconsistente con la política fiscal deseada.

A manera de conclusión a lo expuesto en el presente apartado, podría inclusive argumentarse que la finalidad última en el proceso de creación de la norma en estudio, no es la que efectivamente se proponía, pues, por algún motivo que no identificamos, se estableció dicho tributo con la única finalidad de cobrarle mayor impuesto a aquellos que no tienen los recursos para allegarse de los medios de defensa para controvertir el artículo en estudio, con lo cual podría señalarse que tal vez no se buscaba la inversión, sino solo se buscaba recaudar mayor ingresos, sin importar si el tributo respetaba los derechos y garantías constitucionales.

En tal virtud, puede apreciarse que la medida combatida es irracional, al buscar recaudar solo por el hecho de recaudar, y omitir la consecución de los fines propuestos. Sin embargo, dicha norma deberá someterse a un diverso análisis, a través del cual se buscará identificar si el mecanismo diseñado permite la consecución de dicho fin con la mayor eficiencia y la no afectación a los principios constitucionales a la luz del principio Prius Logico. Dicho análisis se detalla en el apartado siguiente.

Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho (razonabilidad).

Como ha quedado señalado en reiteradas ocasiones, la finalidad del impuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR es evitar el aumento de la tasa del ISR empresarial, permitiendo el diferimiento del monto del impuesto, hasta el momento en que se distribuyan las utilidades de las empresas a sus socios

o accionistas, con lo cual se incentiva la inversión del sector privado en proyectos productivos.

Sin embargo, la citada finalidad no es la única que debe ser valorada en el sistema constitucional, siendo necesario proteger otros derechos que se encuentran establecidos en la propia Constitución, todo ello complementado con los fines sociales que corresponden al Estado constitucional, los cuales no deben ser antagónicos a los de las libertades patrimoniales, sino moderadores de ellas.

En este orden de ideas, por conducto de la citada disposición legal, se grava en una segunda etapa las utilidades que generen las personas morales; utilidades que se encuentran sujetas al pago del ISR a una tasa del 10% y que se causarán al momento en que dichas utilidades sean entregadas a los benefactores últimos de las actividades comerciales, las personas físicas que tengan el carácter de socios o accionistas, en esas condiciones, consideramos que el Legislativo diseñó un instrumento normativo que no es razonable, lo cual se desprende de la proporción que guarda la medida decretada en relación con la consecución de los objetivos trazados. Por lo tanto no se respeta el principio Prius Logico.

Esto es, si lo que se busca con la norma en estudio, es evitar el aumento de la tasa empresarial del 30% aplicable a las personas morales, gravando las utilidades que éstas generan en dos momentos, al determinar los dividendos y al distribuirlos, logrando con ello que dicho impuesto (10%) se pague hasta que dichas ganancias se distribuyan a los socios o accionistas personas físicas, y con ello fomentar la inversión; la obtención de su propósito a través del mecanismo referido es cuestionable en los dos aspectos que se detallan a continuación, por que por e contrario se castiga al que reinvierta. Por lo que consideramos que la medida legislativa diseñada con la finalidad de promover la inversión y evitar el aumento de la tasa del ISR aplicable a las personas morales, vulnera otros principios constitucionales en perjuicio de los contribuyentes -personas físicas residentes en México- que perciban dividendos de las personas morales en las que participan como socios o accionistas.

Así, debe observarse que el impuesto en estudio, constituye un desincentivo para la inversión en México, y no una medida de aliciente para ello. Esto significa que el legislador no hizo más atractivo la inversión en México, sino que generó condiciones que hacen la inversión en las personas morales una opción menos provechosa, con lo cual, se promueve que las personas físicas que obtengan dividendos de aquellas personas morales en las que participen, se alleguen de dicho capital a través de otras opciones que la propia legislación les permite.

En otro sentido, consideramos que la norma en estudio sería racional si el legislador le hubiera dado el mismo tratamiento al gravamen de los dividendos en una primera etapa que aquel generado en una segunda etapa, se hubiera respetado el principio de razonabilidad de la norma, caso en el cual, el legislador hubiera establecido que el impuesto pagado (10%) pudiera ser acreditable, así como que el mismo estuviera sujeto a una tasa progresiva, y no así, a una tasa fija –pagando más quien más obtiene-. Todo esto nos permite sostener que en el proceso legislativo que dio origen al artículo en estudio, fue establecido que para evitar que el Estado se viera en la necesidad de aumentar la tasa empresarial de las empresas, mejor se grave en una segunda etapa las ganancias percibidas, lo cual se da en el momento en que los socios o accionistas personas físicas perciban las utilidades generadas por las empresas en las que participan, y con ello se fomenta la inversión en territorio mexicano, por lo que bajo este esquema, tal parece que quien tiene mayor capacidad económica son los inversionistas que la propia persona moral.

Sin embargo, podemos concluir que tal medida legislativa no es acorde con el fin buscado, puesto que la mecánica establecida para dicho tributo no fomenta la reinversión, sino por el contrario, fomenta que los contribuyentes busquen vías alternas para percibir las utilidades de los negocios en los que participan a través de personas morales en territorio mexicano, como puede ser, percibir el ingreso en territorio extranjero con el que México tenga celebrado y ratificado un tratado internacional, o bien, llevar a cabo sus actividades sin la necesidad de la constitución de una sociedad, todo lo cual es contrario a lo establecido en el artículo 25 Constitucional.

Así, en virtud de todo lo anterior, podemos llegar a las siguientes consideraciones:

El gravamen establecido en el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta busca una finalidad constitucional, como lo es, el contribuir al Gasto Público, a través de dicho gravamen se inhibe la inversión en territorio mexicano, contrario a lo establecido en el artículo 25 Constitucional, porque la mecánica establecida para el cálculo del impuesto en análisis no es el adecuado para buscar el fin pretendido con dicho impuesto por el Legislador ya que evita un aumento para la tasa empresarial, diferimiento del impuesto y con ello la reinversión de capitales y con el fin de evitar un aumento para la tasa empresarial, diferimiento del impuesto y con ello la reinversión de capitales, el legislador debió establecer que dicho impuesto se pagará aplicando la misma mecánica establecida en el primer párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir acumulación y acreditamiento.

Pero tal y como se ha señalado, existen opciones más convincentes, en virtud de que garantizan el cumplimiento del fin, y el respeto de los derechos constitucionales, por lo que si partimos de considerar que el impuesto no es estrictamente proporcional en relación con el fin que se busca, puesto que el Legislador debió establecer que el impuesto a los dividendos pagado vía retención fuera acreditable en la declaración anual de las personas físicas, y lo que es más, dicho impuesto debería ser sujeto a una tasa progresiva y no fija—como el resto del sistema cedular del impuesto sobre la renta- de personas físicas. Incluso, adicionalmente a lo anterior, consideramos que la norma en estudio, transgrede las garantías establecidas en los artículos 1° y 31 fracción IV Constitucionales, tal y como se explicará a continuación.

4.2. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de no discriminación.

El artículo 1° de la Constitución establece que los gobernados serán iguales en la ley y ante la aplicación de ésta, es decir, la ley se encuentra obligada a tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que implica que en algunos supuestos la Ley no puede hacer distinción alguna y en otros casos, la distinción se encontrará permitida por la propia Constitución; en el segundo de los casos, debe analizarse si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

Ahora bien, tal y como fue mencionado en el capítulo I del presente trabajo de investigación, el concepto de discriminación, ha sido establecido por la Corte y el Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas tomando como base las definiciones contenidas en la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial y en la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer para sostener que la discriminación constituye: **toda distinción, exclusión, restricción o preferencia que se basen en determinados motivos, como la raza, el color, el sexo, el idioma, la religión, la opinión política o de otra índole, el origen nacional o social, la posición económica, el nacimiento o cualquier otra condición social, y que tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos humanos y libertades fundamentales de todas las personas.**

En estos términos, podemos observar que el principio de no discriminación es una variable del principio de igualdad, en donde se prohíbe dar trato diferenciado a personas que se encuentran en las mismas situaciones y tratos iguales a personas que se encuentran en situaciones diferentes.

Ahora bien, tal y como fue mencionado en el numeral anterior, el Legislador cuenta con libre configuración legislativa para establecer las políticas fiscales del Estado, sin embargo, dicha libertad se encuentra limitada –entre otros derechos constitucionales- por el principio que ahora se analiza, nos referimos al principio de no discriminación que puede operar de manera legal o de hecho, por objeto o resultado (directa o indirectamente), o a través de la omisión de adoptar medidas temporales diferenciadas para responder o evitar perpetuar situaciones de discriminación estructural, además, la discriminación puede tener un efecto único en el tiempo o puede operar también de manera continuada ya que la mera vigencia de una ley puede discriminar directamente a una persona o grupo de personas, o bien, puede discriminar indirectamente debido a un impacto diferenciado¹³⁵.

En términos de lo expuesto, consideramos que el precepto en estudio transgrede el principio de no discriminación, puesto que discrimina a los inversionistas nacionales, al gravar sus actividades comerciales con un 10% más de lo que grava a los inversionistas mexicanos con residencia en el extranjero, gravando de manera más onerosa a los que menos tienen.

Lo anterior se explica de la siguiente manera, pensemos en un sujeto “A” que a lo largo de su actividad comercial, las empresas en las que participa, tienen un éxito económico rotundo, contando con la posibilidad de optar por tener un domicilio y residencia en el extranjero. Sin embargo, por el otro lado, un sujeto “B”, que tiene una empresa de logística, con residencia mexicana, con económica mediana, sin embargo, para ambos ya es necesario distribuir dividendos, de acuerdo con las necesidades de cada uno de ellos.

En tal sentido, los efectos fiscales y económicos del sujeto “A” derivados de la obtención de dividendos de su actividad comercial, será que pagarán el ISR a una tasa del 15%, mientras que el sujeto “B” pagará el ISR correspondiente a los dividendos que ésta perciba a una tasa del 42%. Lo que se evidencia a través del siguiente ejemplo:

¹³⁵ Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta publicada el 19 de junio de 2015, Décima Época, Primera Sala, Tesis 1a./J. 45/2015 (10a.),

a. Residente Mexicano

| Concepto | Importe |
|--|---------|
| Utilidad por socio | 100% |
| Menos el impuesto corporativo | 30% |
| Dividendo distribuido | 70% |
| Impuesto sobre dividendos | 7% |
| Impuesto anual adicional para la persona física, derivado del aumento de la tasa | 5% |
| Por ciento que representa la utilidad a enterarse (42 entre 100) | 42% |

b. Residente en Ucrania

| | |
|--|----------------|
| Dividendos o utilidades distribuidos | \$1,428,550.00 |
| Tasa | 15% |
| ISR sobre dividendos o utilidades distribuidos a residentes en el extranjero con un convenio internacional aplicable | \$214,282.50 |

En tal sentido, resulta evidente que la norma en estudio, otorga un trato discriminatorio, a aquellas personas que pueden sacar su riqueza del país, a aquellas que no, transgrediendo con ello el artículo 1° Constitucional.

4.3. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de proporcionalidad tributaria.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la Federación, de los Estados y de los Municipios, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas ocasiones que el principio de proporcionalidad tributaria radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Ahora bien, es importante señalar que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, debiendo tomar en cuenta su naturaleza.

En virtud de lo anterior, debemos señalar que la proporcionalidad de los impuestos directos –tal y como fue señalado en el punto 1.2.3. del presente trabajo de investigación- está dada en función de los ingresos que éstos perciban, y que ellos efectivamente modifiquen positivamente el patrimonio de los gobernados, **así como por el reconocimiento de los gastos y pérdidas en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.**

Esto es, la proporcionalidad en impuestos directos presupone que la ley conceda a los sujetos el reconocimiento de los ingresos efectivamente percibidos (incremento patrimonial), y además, **el reconocimiento de las erogaciones que éste efectuó para la generación de sus ingresos, así como la disminución de pérdidas de ejercicios anteriores y de acreditamiento de aquellos impuestos efectivamente enterados.**

En el caso en estudio, el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen. Esto es, **el impuesto sobre la renta, se genera operación tras operación, en la medida en la que se percibe el ingreso.** En tal sentido, la utilidad fiscal se obtiene restando a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por la legislación aplicable, y los acreditamientos permitidos por la Ley.

En este contexto, debemos reiterar que la mecánica del impuesto sobre la renta, reconoce la necesidad de que el gravamen atienda, no al ingreso bruto, sino a una utilidad o ganancia, es decir, a un ingreso obtenido mediante la disminución de las deducciones autorizadas, disminución de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, así como de la Pérdidas Fiscales de Ejercicios anteriores y por último de los Acreditables, con lo cual se contribuye de una manera efectivamente proporcional, consecuentemente, la reducción de ciertos conceptos disminuíbles del ingreso bruto, permite la determinación de una auténtica capacidad contributiva, razón por la que sólo en las condiciones descritas se otorga una aplicación eficaz a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria, es decir, mediante el establecimiento de gravámenes que atiendan a la auténtica capacidad

contributiva del causante, como acontece con un impuesto directo que finalmente se determina atendiendo a las utilidades reales generadas para el contribuyente.

Ahora bien, en el caso en estudio, lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta deviene de inconstitucional, toda vez que la tasa establecida en dicho numeral se aplica sobre una base que no refleja una verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen en estudio.

La norma en estudio, establece literalmente lo siguiente:

“Artículo 140.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.

De la interpretación literal, sistemática y teleológica que se efectuó del precepto antes transcrito, obtendremos las siguientes razones:

- ❖ El impuesto del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México pagado vía retención por las personas físicas es un impuesto no acreditable.
- ❖ Las personas que distribuyan los dividendos están obligadas a retener el 10% de los dividendos o utilidades a distribuirse y lo enterarán de manera conjunta con el pago provisional.
- ❖ El pago efectuado es considerado como un pago definitivo.

Lo anterior, consideramos deviene de inconstitucional, por transgredir de manera directa el artículo 31 fracción IV constitucional, y en específico el principio de proporcionalidad tributaria, por las razones que a continuación se detallan:

Se desconoce la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, respecto del objeto y la base del gravamen, porque al considerar que la retención constituye el pago definitivo del tributo, se le impide a la persona física tomar en cuenta los efectos de las deducciones autorizada, el acreditamiento de los pagos provisionales e incluso los efectos inflacionarios y como se puede apreciar del segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, las personas morales que distribuyan dividendos deberán retener el 10% sobre los dividendos a distribuirse. **Pago que es considerado como definitivo.**

En tal sentido, debemos partir de la premisa de que la persona moral que distribuye los dividendos y la persona física (socio o accionista) que los percibe, son personas jurídicamente distintas, cada una con atributos de la persona totalmente distintos y ajenos, por lo que la capacidad contributiva de la primera, no puede ni debe influir en la capacidad contributiva de la segunda. En virtud de lo cual, debemos ser puntuales en mencionar que **el sujeto pasivo del impuesto en estudio es la persona física (socio o accionista) que percibe los dividendos o utilidades de la empresa en la que participa** y si el objeto del impuesto es gravar los ingresos que perciban las personas físicas residentes en México por concepto de dividendos o utilidades, de las personas morales residentes en el país, a una tasa del 10%, la cual se pagará de manera definitiva, vía retención, cantidad que será enterada por la persona moral en su declaración provisional, de lo que obtenemos que la base del impuesto deriva de las utilidades de la persona moral, los cuales son sujetos de ser distribuidos, independientemente si vienen de CUFIN, CUFINRE, o no.

En tal virtud, consideramos que dicho impuesto deviene de inconstitucional, pues desconoce las erogaciones requeridas para la generación de los ingresos objeto del impuesto (Dividendos o utilidades), esto es, desconoce los gastos en que incurrió el socio o accionista para poder aportar capital a la sociedad en la que participa. Luego entonces, resulta imperativo que la ley considere a las erogaciones efectuadas para la generación de su utilidad, mismas que estarán relacionadas con las actividades objeto del impuesto, porque en términos generales, los gastos, pérdidas fiscales, acreditamientos e incluso la inflación no son reconocidos como disminuibles por la norma en estudio, transgrediendo el principio de proporcionalidad tributaria, ya que éstos constituyen detrimentos patrimoniales necesarios para el funcionamiento de los fines de los contribuyentes personas físicas y no son tomados en cuenta para la obtención de los ingresos que constituirán la base gravable del impuesto.

Esto es, toda disposición que se traduzca en un desconocimiento de los gastos, erogaciones, pérdidas fiscales, inflación y acreditamientos en que incurra el contribuyente para la generación de los ingresos que son materia del gravamen, se traduce en una violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues implica que el sujeto pasivo queda obligado al pago del gravamen sobre una base que no representa su auténtica capacidad contributiva, en consecuencia, para que un impuesto sea proporcional, éste debe atender a la modificación positiva que

efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente, debiendo reconocer las erogaciones efectuadas, las pérdidas generadas, la inflación y el acreditamiento de los impuestos enterados.

En virtud de lo anterior, es válido concluir que un impuesto que grave el ingreso bruto de los contribuyentes (tal y como sucede en el caso en concreto) será violatorio del principio de proporcionalidad.

Se afirma lo anterior, pues el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta no permite a las personas físicas que perciban dividendos o utilidades tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva, pues dicho precepto no permite, para la determinación del cálculo del impuesto a cargo, disminuir aquellos gastos en que incurrió el accionista para la generación de dichos ingresos (gastos incurridos por el accionista para participar en el capital social de la sociedad), así como tampoco el acreditamiento de los pagos provisionales del ejercicio, las pérdidas fiscales generadas, no obstante dichos conceptos impactan negativamente en su patrimonio en lo individual.

Esto es, el impuesto en estudio, se grava sobre una base de ingresos brutos.

Al respecto, los gastos incurridos por el accionista para poder participar en la sociedad representa un impacto negativo en el patrimonio de los contribuyentes, por lo que la ley tributaria debería permitir a las personas físicas que perciban dividendos o utilidades de las personas morales en las que participan integrar dentro de la determinación de su utilidad o pérdida fiscal dichos gastos, a fin de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, pues de lo contrario, se estaría desconociendo un concepto que a todas luces disminuye en forma directa el patrimonio de las mismas.

Lo anterior, toda vez que para reconocer la auténtica capacidad contributiva de las personas físicas que perciban dividendos es necesario que se tomen en consideración todas las afectaciones negativas y positivas que sufren en lo individual.

Así las cosas, para que un contribuyente (persona física) tribute de acuerdo a su verdadera capacidad contributiva, es necesario que se reconozcan no solamente los ingresos gravados, sino también las afectaciones negativas que sufre para la obtención de dichos ingresos, como por ejemplo los gastos y préstamos en que el inversionista incurrió para generar los ingresos por dividendos.

Concluyendo, consideramos que al ser personas distintas (la persona moral que distribuya dividendos y aquella persona física que los reciba) y al dejar de tomarse en cuenta las erogaciones disminuíbles del patrimonio de las personas físicas socios o accionistas, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la mecánica del impuesto en estudio, ocasiona que el impuesto a cargo de las personas físicas no corresponde a su efectiva capacidad contributiva, ya que no se les permite disminuir un concepto lícito que, dada su naturaleza, debe tomarse en cuenta para calcular la base del gravamen, pues se obliga a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja la auténtica capacidad contributiva de los contribuyentes, en tanto que deben determinar un impuesto que no refleja su capacidad, en el entendido de que los gastos, pérdidas fiscales, conceptos acreditables, inflación y pagos provisionales, que lleguen a obtener por la adquisición de acciones y operación de su actividad comercial afectarán su situación económica y, por ende, su capacidad contributiva.

Así las cosas, consideramos evidente, que el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, no permite a las personas físicas residentes en México que perciban dividendos o utilidades, tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva, pues dicho precepto las obliga a determinar el impuesto a su cargo a nivel individual, pagado vía retención, sin considerar **que la retención constituye el pago definitivo del tributo, impidiéndoles tomar en cuenta los efectos de las deducciones autorizada, el acreditamiento de los pagos provisionales e incluso los efectos inflacionarios**, por lo que no reconoce el impacto negativo en las personas físicas accionistas que sufren por dichos conceptos, y lo que es más, el impuesto en estudio impide su acreditamiento, en el cálculo del impuesto anual de la persona física, lo que se traduce en un pago sobre cantidades en bruto, y sin que su impacto económico pueda verse disminuido en el pago anual del ejercicio, lo que se traduce en la inconstitucionalidad de la norma.

Lo anterior es más evidente, si consideramos que el propio artículo 140, en su primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obliga a los contribuyentes personas físicas a acumular la totalidad del ingreso que provenga de la distribución de dividendos, para atender a su verdadera capacidad contributiva, por lo cual, a fin de respetar el principio de simetría fiscal, también debería permitirles disminuir aquellos conceptos que afecten el patrimonio del contribuyente y con los cuales se logró obtener el ingreso de mérito.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que debe respetarse el principio de simetría fiscal a fin de cumplir con la garantía de proporcionalidad tributaria.

Sobre el particular, en la ejecutoria dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 1866/2005, señaló lo siguiente:

“...el Juez de Distrito acertadamente **acudió a la aplicación del principio de simetría fiscal** para corroborar que el artículo 32, fracción XVI, cuestionado es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues conforme a tal principio debe haber correlación entre las ganancias y pérdidas derivadas de la liquidación de sociedades ubicadas en el país o en el extranjero, es decir, si las ganancias provenientes de la liquidación indicada son ingresos acumulables para el efecto de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, es lógico y congruente que las pérdidas causadas por ese mismo hecho sean deducibles, pues sólo así habrá correlación entre los ingresos y las pérdidas y ello producirá que el sujeto tribute de acuerdo a su capacidad contributiva, **pues sólo así se respetará el principio de proporcionalidad tributaria.**”

En este sentido, si un contribuyente debe acumular la totalidad de los ingresos por concepto de distribución de dividendos, sin poder disminuir ningún gasto ocasionado para la obtención de dichos ingresos, es claro que no existe simetría entre las afectaciones positivas y negativas del patrimonio del contribuyente y por ende, es claramente violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que no reconoce las afectaciones negativas que sufren los contribuyentes de la misma forma que reconoce los ingresos que obtienen por el mismo concepto, entonces, es claro que lo dispuesto en párrafo segundo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, por las siguientes razones:

No existe relación entre el hecho imponible y la base gravable, toda vez que la base gravable del impuesto es la base gravable de la persona moral, no así, de la persona física, por lo tanto, podemos concluir que mide la capacidad contributiva de la persona moral y no así del sujeto pasivo del tributo en estudio.

A partir de todo lo referido, en el presente apartado debemos reiterar que el sujeto pasivo del impuesto en estudio es la persona física, residente mexicana, que perciba dividendos de una persona moral residente en territorio nacional y a lo que debemos preguntarnos, ¿Cuál es el origen de la base del impuesto en estudio?

A la respuesta que demos al cuestionamiento anterior, es que la base del impuesto surge de los dividendos a distribuirse, cantidad a la cual abra que disminuirle el 10%

por concepto de impuesto a la distribución de dividendos. Cantidad que será retenida y enterada de manera definitiva por la persona moral que los haya distribuido. Pero ¿De dónde surgen los dividendos a distribuirse?

Y la respuesta al cuestionamiento anterior es que los dividendos surgen de las ganancias de las empresas, las cuales se obtienen después de la aplicación de mecánicas complejas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como el cálculo del impuesto anual; cálculo de la UFIN y de la CUFIN y en su caso de la CUFINRE.

Todos los cálculos en mención protegen y respetan la capacidad contributiva de la persona moral, sin embargo, como ha sido señalado con anterioridad, tanto en la persona física y/o moral se tratan de personas jurídicamente distintas, y con atributos de la persona totalmente distintos y ajenos, en virtud de lo cual, resulta evidente que la capacidad contributiva que refleja los dividendos sujetos a la tasa del 10% establecida en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de la persona moral que distribuyó los dividendos y no así, de la persona física que los percibe. Caso en el cual, resulta evidente que el precepto legal en mención no respeta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de dicho tributo.

Más aún, la inconstitucionalidad de la disposición en estudio se hace todavía más evidente, si se toma en cuenta que tiene como supuesta justificación evitar el aumento de la tasa empresarial, permitiendo el diferimiento del impuesto y provocando con ello, la inversión en proyectos productivos.

En efecto, en la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley que entró en vigor de 1° de enero de 2014, señaló que la finalidad consistió en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas y que de esta manera, se permitiría el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyeran los dividendos y que esto incentivaría que las empresas reinvirtieran sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Pero ¿Qué tiene que ver el tratamiento fiscal de la persona moral, con el tratamiento fiscal de la persona física?

De la respuesta que se dé al cuestionamiento anterior, tenemos que resulta inconstitucional evitar el aumento de la tasa de las personas morales y aceptar la modificación de una ley fiscal que se traduzca en gravar a los sujetos de manera violatoria de los principios de proporcionalidad tributaria, como consecuencia de

desconocer conceptos que se derivan de operaciones reales que afectan la auténtica capacidad contributiva de los sujetos al impedirles acreditar el impuesto enterado vía retención, y al desconocer gastos en que éstos incurren para la generación de dichos ingresos.

Por esta razón, resulta completamente injustificado que el legislador haya otorgado un trato desproporcional a los contribuyentes que obtengan dividendos bajo la simple suposición que pretender evitar el aumento de la tasa corporativa, lo cual, tal como fue demostrado, no ocurre, traduciéndose en meras afirmaciones sin sustento técnico contable, ni jurídico y la razón es:

Que no atiende al acto que la origina, puesto que el origen y derecho a percibir ingresos por concepto de dividendos, no son las actividades realizadas por la persona moral, sino la inversión efectuada por la persona física (socio o accionista), por lo que el análisis de proporcionalidad no debe realizarse a partir de las ganancias generadas y distribuidas por la persona moral, sino en función de la riqueza manifiesta en la persona física, concretada por el hecho generador que define la calidad del sujeto obligado a pagar el impuesto.

Tal y como se puede observar de la mecánica del impuesto a la distribución de dividendos establecida en el capítulo III del presente, la contribución en mención no atiende al acto que la origina y consecuentemente, obliga a tributar a las personas físicas que perciban dividendos de conformidad con la capacidad contributiva de las empresas en las que participan.

Esto es, no debemos dejar de observar que el derecho de los socios o accionistas a participar en las utilidades de las empresas surge de la aportación que estos efectúan al capital de la sociedad, por lo que en caso de gravarse a dichos ingresos en una segunda fase –tal y como lo estableció el Legislador en la exposición de motivos- resulta necesaria la implementación de una mecánica especial, tal y como sucede en el caso de venta de acciones, fusiones, escisiones, liquidación o incluso en las reducciones de capital (ejemplos en los cuales los socios o accionistas obtienen el rendimiento de las empresas), sin embargo, el hecho de que el legislador haya gravado la actividad de tal forma se traduce en una violación al principio de proporcionalidad tributaria, puesto que enteran el impuesto de conformidad con la capacidad contributiva de la persona moral que los distribuye y no así, de conformidad con la capacidad contributiva de quien los recibe, que es el sujeto pasivo del tributo en comento.

Sin embargo, el Legislador omite este análisis, pues en la exposición de motivos establece que ***el sujeto de este tributo es la persona moral residente en México***

que distribuye los dividendos, lo que evidencia que dejo de apreciar que se trata de sujetos totalmente distintos, y cada uno debe tributar de conformidad con la capacidad tributaria que a cada uno le corresponda.

Lo anterior, ha sido establecido por el Poder Judicial de la Federación a través de la tesis 316773, publicada en el Semanario Judicial de la Federación Tomo CXXV, pagina 1352, al establecer que *“las sociedades tienen una personalidad jurídica distinta a la de los asociados, sin que exista excepción alguna, es indudable que esta ficción es una realidad jurídica para el derecho fiscal, como para todos los órganos, por lo que el impuesto del ocho por ciento sobre dividendos no es una doble tributación”*.

En virtud de todo lo antes expuesto, el impuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del artículo 31 fracción IV Constitucional y en específico del principio de proporcionalidad tributaria, pues deja de atender la verdadera capacidad contributiva de la persona física (sujeto pasivo de dicho tributo) que percibe los dividendos de la persona moral en la que participa.

4.4. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de equidad tributaria.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, así la equidad tributaria radica, medularmente, en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos y deducciones permitidas, debiendo variar únicamente las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

En síntesis, la equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Así, el principio de equidad en la imposición establece que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo. Igualmente, de esta definición deriva su contrapartida, o sea, el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en

condiciones tributarias desiguales. Esto es lógico, ya que toda contribución debe definir su hecho imponible tomando como fundamento, según ya se dijo en el capítulo I del presente, un determinado tipo de realidades económicas (renta, patrimonio consumo) que se gravan en cuanto son índices claros de que existe capacidad o aptitud de contribuir por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica, porque efectivamente, la equidad no sólo reclama que el ordenamiento jurídico, en su emisión y aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad entre las personas que se encuentren en la misma situación, sino que exige que el ordenamiento jurídico actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de inequidad a situaciones de igualdad, En este orden de ideas, consideramos que el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, toda vez que otorga un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, puesto que contribuyentes que realizan actividades empresariales (inversión) se les otorga un trato distinto, dependiendo del tipo de persona moral en la que invierten.

Esto es, un empresario que invierta en un Fideicomiso tiene un tratamiento distinto a aquellos que realizan su actividad comercial (inversión) a través de una persona moral, sin una razón objetiva que lo justifique.

A efecto de demostrar la inconstitucionalidad que se pretende, resulta conveniente hacer referencia a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre los casos en los que se justifica el tratamiento inequitativo con base en fines fiscales, mismo que se transcribe a continuación:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: **1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.** Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente

para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.¹³⁶

Como advertimos, la tesis transcrita, ésta establece cuatro criterios para determinar si el trato inequitativo se encuentra justificado, los cuales se analizan a continuación:

❖ **Existencia de una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable, no necesariamente idéntica, sino solamente análoga.**

En el caso sujeto a estudio estamos en presencia de individuos que se ubican en situaciones semejantes o comparables, a saber contribuyentes que aportan capital a una persona moral (Régimen General) o aportan capital a un Fideicomiso, sin embargo sólo a uno de ellos, por tener el carácter de socio o accionista de la persona moral y no de Fideicomisario en un Fideicomiso, entera el 10% de las ganancias distribuidas por dicha persona moral. Debiendo resaltar que ambos son personas morales para efectos fiscales.

❖ **Que la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida).**

En el caso, no existe una finalidad legítima toda vez que como puede desprenderse de la exposición de motivos que dio origen al artículo en estudio, no se establece cuál es la finalidad real del gravamen en estudio, pues el Legislador se limitó a efectuar una serie de afirmaciones sin sustento técnico y jurídico que las respalden, tal y como se demostró en el numeral 4.1 del presente capítulo.

❖ **Que la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.**

Este requisito no se cumple en el caso del segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como fue analizado a lo largo del numeral 4.1. del presente capítulo, no es el medio apto y adecuado para conducir a la finalidad prevista por el legislador, tal y como fue señalado con anterioridad, por lo que a efecto de repeticiones innecesarias, se tiene aquí por reproducido como si a la letra se insertase.

¹³⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo Tomo XXV, Marzo de 2007, tesis 2a./J. 31/2007, página 334

Por todo lo referido y adicionalmente a lo anterior, la configuración legal de la norma no debe dar lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Así, no obstante que no se actualizan la totalidad de las condiciones anteriores, se genera una afectación desproporcional en los contribuyentes, ya que aquellas personas físicas que inviertan en personas morales se verán obligados al pago del impuesto adicional del 10% sobre los dividendos distribuidos, y en el caso, de que dicho empresario decidiese invertir en un Fideicomiso, cuando reciba los beneficios de éste, no estará sujeto a pago alguno.

Así las cosas, es claro que lo dispuesto en el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014, provoca que se viole el principio de equidad tributaria consagrado en nuestra Constitución, toda vez que otorga un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley, a saber, contribuyentes (personas físicas) que inviertan su capital en personas morales y no así en Fideicomisos, puesto que los primeros de los mencionados se verán impedidos para efectuar las disminuciones de diferentes conceptos que afectan su patrimonio y los segundos de los mencionados si podrán realizarlo, tal y como se demostró en el numeral 4.3. del presente capítulo, lo que evidencia la inequidad en mención.

Esto es, un contribuyente persona física que invierta en un Fideicomiso a diferencia de un inversionista que aporte capital a una persona moral, en términos de los artículos 118 y 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tendrán el mismo tipo de reducciones al calcular el impuesto, tal y como se demostró en el numeral 4.3. del presente capítulo, por lo que sostenemos que el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues otorga un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias (Inversionistas) y para evidenciar la inconstitucionalidad de la disposición que nos ocupa piénsese en el siguiente ejemplo:

Dos contribuyentes personas físicas (sujeto "A" y sujeto "B") tienen \$1,000.00 cada uno para invertir. Sujeto A invierte en una sociedad Anónima. Sujeto B afecta su patrimonio en un Fideicomiso.

Después de un año de realizar sus actividades comerciales, cada uno percibe durante el ejercicio \$1,000.00 de ingresos acumulables por conceptos de

ganancias. Igualmente, ambos contribuyentes realizan adquisiciones y gastos para realizar la inversión de mérito por un importe de \$500.00.

En ambos casos, la utilidad o renta que obtuvieron los dos contribuyentes durante este ejercicio fue idéntica, es decir, de \$500.00, pues obtuvieron ingresos por \$1,000.00 y efectuaron gastos por \$500.00.

Sin embargo, por el sólo hecho de que el sujeto "A" invirtió en una persona moral, tendrá que pagar el impuesto del 10% sobre los \$1,000.00, mientras que el sujeto "B" no tendrá obligación de pago alguno por dicho concepto.

Esto es, en virtud de la disposición que se combate, se dará lugar a un tratamiento inequitativo, ya que uno de ellos (sujeto "A") estará sujeto a una tasa del 10%, mientras que el sujeto "B" no estará sujeto a tasa alguna. Y lo que es más, el sujeto "B" sí podrá reconocer en el propio ejercicio sus gastos, mientras que el sujeto "A" se verá impedido para hacerlo

En otras palabras, el hecho de que un contribuyente, por razones propias de su actividad, invierta en una sociedad anónima y no en un Fideicomiso, no puede constituir una razón que válidamente justifique el trato tributario distinto que se contiene en la disposición que se combate, respecto del que reciben otros contribuyentes que invierten su capital de manera distinta

De acuerdo con lo anterior, es claro que la disposición que nos ocupa resulta violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, pues otorga un trato tributario distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la Ley.

4.5. El gravamen adicional del 10% establecido en la LISR y el principio de Legalidad.

Tal y como ha sido detallado en el numeral 1.2.5. del primer capítulo del presente trabajo de investigación, y de conformidad con lo establecido por el maestro Raúl Rodríguez Lobato, el principio de legalidad tributaria establece que toda contribución debe contenerse en una Ley, formal y materialmente creada, y con ello, sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, exenciones, infracciones y sanciones) deben encontrarse en dicha Ley.

Dicho lo anterior, en el caso en estudio, consideramos que el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de legalidad y seguridad jurídica, pues la persona física que percibe los dividendos no

tiene conocimiento cierto de la contribución a su cargo, puesto que es la persona moral quien determina a su arbitrio los lineamientos y condiciones que conforman los dividendos a distribuirse, así como las cantidades a ser enteradas.

Esto es, del precepto legal en estudio, podemos desprender que *las personas morales estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades a sus socios o accionistas, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda, pago que será considerado como pago definitivo* por lo que es la persona moral, quien determina y entera el impuesto a cargo del socio o accionista, sin siquiera éste tener conocimiento cierto de la contribución a su cargo, lo cual consideramos deviene de inconstitucional por falta de certeza jurídica y con ello transgredir el principio de legalidad tributaria, pues la persona física que percibe los dividendos desconoce la mecánica, implementación, calculo, cuentas de UFIN, CUFIN y en su caso CUFINRE, lo que lleva a concluir que queda al arbitrio de las sociedades la determinación de uno de los elementos del impuesto aludido (base del impuesto), conforme al cual deberá aplicársele la tasa del impuesto.

Por lo tanto, el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional al impedirles a las personas físicas (sujetos pasivos del tributo) tener conocimiento cierto de los elementos que incidirán en el cálculo del impuesto a su cargo, pues se deja a la apreciación y determinación de las personas morales que distribuyen dichos dividendos definir la base del impuesto.

Propuesta de reforma al artículo 140, segundó párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del ejercicio fiscal 2014.

Por todo lo expuesto, consideramos que resulta inconstitucional el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por transgredir los artículos 1° y 31 fracción IV Constitucionales.

Lo anterior, pues el actual precepto legal establece lo siguiente:

“Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.”

Del artículo transcrito se desprende que las personas físicas, residentes en México, que perciban dividendos estarán sujetos al pago del impuesto de conformidad con los siguientes porcentajes:

| Concepto | Importe |
|---|----------------|
| Utilidad por socio | 100% |
| Menos el impuesto corporativo | 30% |
| Dividendo distribuido | 70% |
| Impuesto sobre dividendos | 7% |
| Impuesto anual adicional para la persona física, derivado del aumento de la tasa | 5% |
| Por ciento que representa la utilidad a enterarse (42 entre 100) | 42% |

Como fue expuesto con anterioridad, el impuesto en análisis otorga un trato discriminatorio a las personas físicas, que mantienen su riqueza en el país, a comparación de aquellas personas físicas que no lo hacen de tal manera; les otorga un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, puesto que contribuyentes que realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso tienen un tratamiento distinto a aquellos que realizan su actividad comercial a través de una persona moral, sin una razón objetiva que lo justifique y lo que es más, deja de tomar en cuenta la capacidad contributiva de la persona física que percibe los dividendos, pues omite tomar en consideración lo siguiente:

1. Desconoce la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, respecto del objeto y la base del gravamen, porque al considerar que la retención constituye el pago definitivo del tributo, se le impide tomar en cuenta los efectos de las deducciones autorizada, el acreditamiento de los pagos provisionales e incluso los efectos inflacionarios.

2. No existe relación entre el hecho imponible y la base gravable, toda vez que la base gravable del impuesto es la base gravable de la persona moral, no así, de la persona física, por lo tanto, podemos concluir que mide la capacidad contributiva de la persona moral y no así del sujeto pasivo del tributo en estudio.

3. No atiende al acto que la origina, puesto que el origen y derecho a percibir ingresos por concepto de dividendos, no son las actividades realizadas por la persona moral, sino la inversión efectuada por la persona física (socio o accionista), por lo que el análisis de proporcionalidad no debe realizarse a partir de las ganancias generadas y distribuidas por la persona moral, sino en función de la riqueza manifiesta en la persona física, concretada por el hecho generador que define la calidad del sujeto obligado a pagar el impuesto.

4.- Finalmente, transgrede el principio de legalidad tributaria, puesto que genera inseguridad jurídica a los contribuyentes que perciban dividendos, al impedirles tener conocimiento cierto de los elementos que incidirán en el cálculo del impuesto, toda vez que la base para la determinación del impuesto depende de la mecánica del impuesto sobre la renta implementada por la persona moral en la que es socio o accionista, por lo que deja a la apreciación y determinación de la persona moral definir la base, calculo y entero del impuesto, por lo que lamentablemente, el nuevo impuesto que tiene por objeto gravar la obtención de dividendos resulta ser un impuesto desproporcional, inequitativo, ilegal, e incluso, discriminatorio, tal y como quedó demostrado en el capítulo IV del presente trabajo de investigación.

En este sentido, con el objeto de cumplir y proteger con los principios constitucionales de no discriminación, proporcionalidad, equidad y legalidad, consideramos que resulta necesario que el contribuyente –persona física con residencia en territorio mexicano- pueda acreditar el impuesto pagado vía retención por la persona moral en la que participa como socio o accionista y proponemos que el texto del segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta quede redactado de la siguiente manera:

“Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

Las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será acreditable en los términos del primer párrafo del presente artículo.”

Ante la redacción que se propone, se permite a la persona física que perciba dividendos o utilidades de la persona moral en la que participa, acreditar contra el impuesto que se determine en su declaración anual, aquel enterado por la persona moral, a una tasa del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos.

En virtud de lo anterior, con el texto propuesto, quedarían, sin temor a equivocarnos, protegidos los principios de no discriminación, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

CONCLUSIONES GENERALES

1. La proporcionalidad tributaria implica que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria contribuyan al gasto público en atención a su verdadera capacidad contributiva, así, por lo que hace a los Impuestos Directos la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que modifiquen positivamente el patrimonio de los gobernados, así como por el reconocimiento de los gastos y pérdidas fiscales en que éstos incurren para la generación de los mismos, como en el caso del Impuesto sobre la Renta en donde únicamente debe gravarse la utilidad obtenida, lo cual se logra, en términos generales, permitiendo la disminución de las deducción de las erogaciones necesarias para generar ingresos, así como el acreditamiento de aquellos impuestos efectivamente pagados por el contribuyente.

2. La equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley fiscal a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria que se encuentren en las mismas circunstancias, lo cual, aplicado en Impuestos Directos se traduce en el estudio de comparación de los sujetos pasivos de la contribución, es decir, que dos contribuyentes se encuentren en diversidad de situaciones y, por ende, verificar si ese tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión al principio de referencia.

3. El ISR es un impuesto federal que tiene por objeto gravar los ingresos que perciban las personas físicas o morales, establecimientos permanentes, residentes o no en territorio mexicano, es un impuesto directo puesto que es un impuesto que no se traslada, y que grava las manifestaciones directas de la verdadera capacidad contributiva, como lo es la riqueza, es un impuesto personal, puesto que atiende a los contribuyentes y no a las cosas; es un impuesto general puesto que grava una situación económica globalmente considerada y finalmente es un impuesto con fines fiscales, ya que su finalidad es el sufragar el Gasto Público.

4. Dentro del análisis de los elementos del ISR, y en particular por lo que hace a la base gravable, ésta se debe calcular de manera individual por cada contribuyente, esto es, cada contribuyente al ser sujeto pasivo del ISR debe establecer su base gravable, aplicando la mecánica que le resulte aplicable de manera particular, dependiendo el tipo de contribuyente de que se trate.

5. El dividendo es la parte proporcional, que de los ingresos reales de la empresa, le corresponden a cada socio o accionista, tomando en consideración que la LISR establece que también se le dará el tratamiento de dividendo a aquellos ingresos que perciben los socios y accionistas de una empresa, los cuales pueden ser denominados de una manera distinta a dividendos por los contribuyentes, pero que

en realidad realizan la distribución de una parte proporcional, que de los ingresos reales de la empresa, le corresponden a cada socio o accionista, y con ello el legislador les da tal carácter como presunción de que se obtuvo el ingreso por tal concepto, como lo son, los préstamos e intereses a socios o accionistas bajo ciertas circunstancias, la omisión de ingresos o las compras no realizadas y la utilidad fiscal determinada.

6. La evolución legislativa en materia impositiva sobre dividendos ha venido implementando una serie de modificaciones tendientes a gravar lo mejor posible dicha fuente de imposición, desde la Ley del Centenario, hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.

7. Con la inclusión del segundo párrafo del artículo 140 de la LISR en la Ley vigente a partir del 1° de enero de 2014, las personas físicas están sujetas al pago del ISR a una tasa del 10% sobre los dividendos o utilidades que perciban y que sean distribuidos por personas morales residentes en México. La forma de pago de dicho impuesto será mediante retención, pago que será considerado como pago definitivo, por lo que consecuentemente no podrá acreditarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona física que perciba los dividendos en su declaración anual.

8. Las personas morales que distribuyan dividendos a personas físicas residentes en territorio mexicano, deberán efectuar la retención del 10% de la cantidad distribuida, la cual deberán enterar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron distribuidos, por lo que en caso de no efectuar tal retención se considerarán obligadas solidarias y responsables hasta por el monto equivalente a lo que se hubiera estado obligada a retener y nosotros consideramos que es injusto para el gobernado toda vez que se le retenga el impuesto en función de las ganancias de la empresa y no de los ingresos reales que como persona física tiene.

9. Las personas físicas que no gocen de inmediato de los dividendos o utilidades distribuidos, debido a su capitalización o reinversión de los mismos, diferir el pago del impuesto correspondiente hasta el año calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, lo que implica que dichos accionistas se vean en la necesidad de sacar su dinero del país, para distribuir los dividendos en territorio extranjero, lo cual va en contra de la finalidad de la reforma en estudio.

10. El impuesto que grava a los dividendos o utilidades discrimina a los inversionistas nacionales, al gravar sus actividades comerciales con un 10% más

de lo que grava a los inversionistas mexicanos con residencia en el extranjero, con el que México tenga celebrado y ratificado un tratado internacional.

11. El artículo 140, segundo párrafo de la LISR desconoce la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, respecto del objeto y la base del gravamen, porque al considerar que la retención constituye el pago definitivo del tributo, se le impide a la persona física tomar en cuenta los efectos de las deducciones autorizadas, el acreditamiento de los pagos provisionales e incluso los efectos inflacionarios, es decir, desconoce las erogaciones requeridas por el contribuyente para la generación de los ingresos objeto del impuesto, lo que se traduce en que dicho impuesto se grava sobre ingresos brutos, lo cual resulta del todo inconstitucional, puesto que se está dejando de tomar en cuenta los gastos en que incurre la persona física para la generación de dicha inversión y consecuentes dividendos.

12. El impuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR resulta inconstitucional, por no existir relación entre el hecho imponible y la base gravable, toda vez que esta última no es igual a la de una persona física por lo tanto, podemos concluir que mide la capacidad contributiva de la persona moral y no así del sujeto pasivo del tributo en estudio.

13. Consideramos entonces que el impuesto en estudio es inconstitucional por dejar de atender la capacidad contributiva de la persona que los percibe, puesto que no atiende al acto que la origina, toda vez que el origen y derecho a percibir ingresos por concepto de dividendos, no son las actividades realizadas por la persona moral, sino la inversión efectuada por la persona física (socio o accionista), por lo que el análisis de proporcionalidad no debe realizarse a partir de las ganancias generadas y distribuidas por la persona moral, sino en función de la riqueza manifiesta de la persona física, concretada por el hecho generador que define la calidad del sujeto obligado a pagar el impuesto.

14. El impuesto en estudio viola el principio de equidad tributaria consagrado en nuestra Constitución, toda vez que otorga un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley, a saber, contribuyentes (personas físicas) que inviertan su capital en personas morales y no así en Fideicomisos, puesto que los primeros de los mencionados se verán impedidos para efectuar las disminuciones de diferentes conceptos que afectan su patrimonio, y los segundos de los mencionados si podrán realizarlo.

15. El segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica, pues la persona

física que percibe los dividendos no tiene conocimiento cierto de la contribución a su cargo, puesto que es la persona moral quien determina a su arbitrio los lineamientos y condiciones que conforman los dividendos a distribuirse, así como las cantidades a ser enteradas, esto es, dicho precepto resulta inconstitucional al generar inseguridad jurídica a las personas físicas (sujetos pasivos del tributo), por no tener conocimiento cierto de los elementos que incidirán en el cálculo del impuesto a su cargo, pues se deja a la apreciación y determinación del cálculo anual de las personas morales que distribuyen dichos dividendos el definir la base del impuesto.

16. La mecánica establecida en el artículo 140 de la LISR transgrede nuestro máximo ordenamiento, pues si bien el legislador cuenta con libre configuración legislativa para establecer los tributos necesarios para sufragar el gasto público, dicho impuesto no es adecuado para el fin que busca, ni es necesario para la realización de éste, puesto que, si bien el Legislador señaló en la exposición de motivos que dicha norma tiene como finalidad el evitar el aumento de la tasa empresarial, así como buscar la inversión en proyectos productivos, si aplicamos la reforma de mérito en un cálculo ejemplificativo, podremos concluir que dicho tributo no fomenta la inversión en México, y lo que es más, inhibe su práctica, por lo tanto consideramos que los contribuyentes se verán en la necesidad de buscar vías alternas para obtener las utilidades de su negocio.

FUENTES DE INFORMACIÓN BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- Acosta Romero, Miguel. Tratado de Sociedades Mercantiles con énfasis en la Sociedad Anónima. Editorial Porrúa. México, Distrito Federal. 2004.
- Alanís Sierra, Rosa Gloria. Derecho de la Empresa I. Editorial Mc Gram Hill, México 2007.
- Arrioga Vizcaino. Adolfo, “Derecho Fiscal”. Editorial Themis, 2da Edición, México, Distrito Federal. 1985.
- Carbonell, Miguel. Los Derechos fundamentales en México, México, Distrito Federal, Editorial Porrúa, Primera Edición.
- Carlos María Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 1962.
- Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Oxford University Press. México, Distrito Federal. 2008.
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera A.C., e Instituto Mexicano de Contadores Públicos, “Normas de Información Financiera”, NIF A-5.
- De la Garza, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”. Editorial Porrúa, Distrito Federal, 1999.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. “Principios de Derecho Tributario”. Editorial Pac., Segunda Edición. México, Distrito Federal. 1986.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, 10ª Edición, México, 1997.
- Fenech, Miguel, “Principios de Derecho Procesal Tributario”. Tercera Edición. Editorial Busch. Barcelona. 1949.

- Flores García, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano. 6° Ed. México, Editorial Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993, nota 1.
- Flores Zavala Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1977, Distrito Federal.
- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, 29ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
- García Rendón, Manuel. “Sociedades Mercantiles”, 2da Edición, Editorial Oxford University Press. México, Distrito Federal. 2008.
- García Trinidad. Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho, 29ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1991.
- González García y Otros. “Manual de Derecho Tributario”. Editorial Porrúa. México, 2005.
- González García, Eusebio. El principio de Legalidad, en principios tributarios constitucionales, Universidad de Salamanca, España, coedición con el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano 4 Tomos, 11ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
- Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo – Perrot, Tercera Edición. Buenos Aires Argentina 1996.
- Jiménez González, Antonio. “Lecciones de Derecho Tributario” Parte Sustantiva. Ediciones Contables y Administrativas. México. 2000.
- Labriega Villanueva, Pedro Alfonso. El Impuesto sobre la Renta a los Dividendos. UNAM. México.
- López Padilla, Agustín. “Exposición práctica y comentada de la Ley del Impuesto sobre la Renta Tomo I Personas Morales”. Editorial DoFiscal Editores. México, Distrito Federal. 2004.

- Luna Guerra, Antonio. Estudio Practico del Régimen Fiscal de los Dividendos pagados por Personas Morales, Séptima Edición, Editorial ISEF, México, 2015
- Mantilla Molina, Roberto L. "Derecho Mercantil". Editorial Porrúa. 29ª Edición, México, Distrito Federal. 1999.
- Margain Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario" Editorial Porrúa, México, Distrito Federal. 2011.
- Margain Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, 1967.
- Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- Núñez López, German. Segundo Congreso Interdisciplinario. Globalización, Comercio Internacional y Empresas Mexicanas, presentador German Núñez López.
- Pérez Chávez José; Fol Olguín Raymundo. Cuca y Cufin. Segunda Edición, México 2015.
- Pérez Kühn, Manuel E. Tron. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Colección de Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1994.
- Ricossa, Sergio. Diccionario de economía, raduccion de Stella Mastrangelo, 3ª Edición, Siglo Veintiuno editores, México, 2002.
- Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Segunda Edición, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., 2003.
- Rodríguez Rodríguez Joaquín, Tratado de sociedades mercantiles, Tomo I, Porrúa, 1965.
- Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, Sexta Edición México 2008.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Decimonovena Edición, 1999.

- Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 4ta Edición, Editorial Porrúa, México 1957.
- Venegas Álvarez, Sonia. Temas selectos de Derecho Administrativo. Secretaria de Gobernación, Dirección General de Orden Jurídico Nacional con la colaboración del Diario Oficial de la Federación, México, 2007.
- Venegas Trejo, Sonia. "Derecho Fiscal". Editorial Oxford. México. 2014.
- Villalobos Ortiz María del Consuelo, El principio de legalidad, en Principios Tributarios Constitucionales, Universidad de Salamanca, España, coedición con el Tribunal Fiscal de la Federación México, 1989.
- Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario, 5ª edición, 1ª reimpresión, Editorial Depalma, Argentina, 1994.
- Vivante, César. Derecho Mercantil. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. México Distrito Federal.

INFORMES

- Informe presentado en el Coloquio Evolución de la Organización Político-Constitucional en América Latina 1950-1975, celebrado en Oaxtepec, México, 1976.

REVISTAS

- Carbonell, Miguel. Sobre la reserva de ley y su problemática actual. Vinculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, No. 42.
- Flores Zavala Ernesto, Trayectoria del impuesto sobre la Renta en México. Revista de la Facultad de Derecho México, Tomo XXV, Julio-Diciembre de 1975, números 99-100.
- Luis María Cazorla Prieto. Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico, en Revista de Derecho Público, números 80-81, Madrid, 1980.

- Pérez Campos José Rivera, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970.

FUENTES ELECTRÓNICAS

1. <http://www.sat.gob.mx/>
2. <https://www.scjn.gob.mx/>
3. <http://www.juridicas.unam.mx/>