



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

Interpretación del criterio emitido por tribunales en materia de
utilidad fiscal negativa

TESINA

Que para obtener el grado de:

Especialista Fiscal

Presenta:

Juan Carlos Reyes Galicia

Tutor:

Jorge Santamaría García

Ciudad Universitaria, CD. MX. 2016



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.

ÍNDICE

Dedicatoria	4
Listado de abreviaturas.....	5
Antecedentes	6
Introducción.....	9
Objetivo general, objetivo específico e hipótesis	11
Justificación.....	12
I Conceptos jurídicos.....	13
I.1. Relación tributaria.....	13
I.2. Hecho imponible	14
I.3. Hecho generador	15
I.4. Normas sustantivas	17
I.5. Normas adjetivas.....	18
I.6. Base imponible.....	23
I.7. Capacidad contributiva y capacidad económica	25
II Principios Tributarios.....	30
II.1. Derechos humanos.....	30
II.2. Principio de legalidad	32
II.3. Principio de proporcionalidad.....	33
II.4. Principio de certidumbre y certeza jurídica	33
III Métodos de interpretación	35
III.1. Interpretación estricta o literal.....	36
III.2. Interpretación extensiva	38
III.3. Interpretación sistemática.....	38
III.4. Interpretación auténtica	39
III.5. Interpretación judicial.....	39

IV Análisis 41

IV.1. Análisis del criterio emitido por la SCJN en el sentido de determinar Utilidad Fiscal
Negativa en aquellos ejercicios donde se obtiene pérdida fiscal..... 41

Conclusiones 45

Anexos 46

Bibliografía 48

A mi querida esposa, quién siempre me ha apoyado en todo momento y en esta ocasión en la preparación de mi tesis, sacrificando tiempo y convivencia con la familia, y a mis dos hermosas hijas, que son mi motivación para seguir aprendiendo y dar lo mejor de mí.

A la memoria de mi madre, quién siempre dio todo por su familia y a quién recuerdo que me decía que nada es fácil, pero con constancia y disciplina todo se puede.

A mi padre, quién siempre me apoyo en mis estudios.

Lista de abreviaturas

CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
LISR	Ley de Impuesto Sobre la Renta
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SJF	Semanario Judicial de la Federación
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TCC	Tribunal Colegiado del Circuito
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
UFIN	Utilidad Fiscal Negativa

Antecedentes

A partir del 01 de enero de 2002 entró en vigor una nueva LISR y técnicamente se abrogaron y quedaron sin efectos las disposiciones de la antigua ley, vigente hasta el mes de diciembre de 2001. Entre los cambios más importantes que se dieron fue la incorporación de un nuevo concepto para la determinación del saldo de la CUFIN denominado UFIN negativa, el cual se incluyó en el artículo 88 de la LISR vigente en a partir de ese año.

Este concepto se origina básicamente cuando el ISR pagado y las partidas no deducibles son superiores al resultado fiscal del ejercicio. Al ser una obligación que nació en el ejercicio de 2002, se entendía que la generación de está UFIN negativa solamente se determinaría precisamente a partir de dicho ejercicio. Es decir, jurídicamente los contribuyentes no se encontrarían obligados a determinar una UFIN negativa por los ejercicios anteriores a 2002. Sin embargo, por un descuido de las autoridades fiscales, en la reforma de ese año no se reconoció a través de disposiciones transitorias el saldo de la CUFIN que tenían las compañías al 31 de Diciembre de 2001, (como si lo hizo con el saldo de la CUCA), generando incertidumbre jurídica para los contribuyentes, sobre todo para aquellos que iniciaron sus actividades antes del 01 de enero de 2002.

A través del reglamento de la LISR, se dispuso que aquellos contribuyentes que hubiesen iniciado sus actividades antes de 2002, podían determinar para efectos de la CUFIN prevista en el artículo 88 de la Ley de ISR en vigor a partir de 2002, el saldo de tal cuenta conforme a las reglas que el SAT diera a conocer. Sin embargo, no fue sino hasta el mes de abril de ese mismo año que las autoridades fiscales se percataron del error que habían cometido y dieron a conocer mediante una regla de Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) un procedimiento con el cual se reconocía el saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 2001 que tenían los contribuyentes.

No obstante, dicho procedimiento contenido en regla miscelánea incorporaba de forma retroactiva el concepto de UFIN negativa, toda vez que la ley abrogada no establecía dicho concepto. Cabe señalar que de acuerdo con el criterio expresado por las autoridades fiscales, la única manera que existía para reconocer la CUFIN generada hasta el 31 de diciembre de 2001, era precisamente mediante la aplicación de dicha regla miscelánea.

Al respecto, no todos los contribuyentes aplicaron el procedimiento de dicha regla debido a que consideraban que el problema de la continuidad del saldo de la CUFIN quedaba resuelto con la aplicación de la fracción III de las disposiciones transitorias para el ejercicio 2002 que a la letra señalaba lo siguiente:

2..

III. Cuando en la Ley de Impuesto sobre la Renta se haga referencia a situaciones jurídicas o de hecho, relativas a ejercicios anteriores, se entenderán incluidos, cuando así proceda, aquellos que se verificaron durante la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Algunos contribuyentes que se apegaron a dicha disposición transitoria no tuvieron problemas con la continuidad de su saldo; sin embargo, otros sí sufrieron el rechazo por parte de las autoridades fiscales, generándose de esta manera diversos juicios de amparo en contra del reconocimiento de la UFIN negativa.

Derivado de estos juicios en el año de 2012 la Primera Sala de la SCJN resolvió un juicio de amparo, dando origen a diversas tesis aisladas en materia de la Utilidad Fiscal Neta. Dentro de estas tesis resalta una en particular en la cual la SCJN realizó una interpretación sobre el concepto de resultado fiscal, interpretando que los contribuyentes tendrán resultado fiscal incluso en los casos en que se haya generado pérdida fiscal, llegando a concluir que en ese caso se considerará que el resultado fiscal es de cero.

Desde entonces se han publicado diversos trabajos relacionados con este tema, y en la mayoría de los casos los especialistas en la materia fiscal coinciden en opinar que el criterio emitido por la Primera Sala de la SCJN se aparta totalmente de lo que establece el artículo 9 de la LISR vigente, en lo que respecta a la determinación del resultado fiscal y también se desconoce lo establecido en el artículo 57 de la LISR vigente, que se refiere a la pérdida fiscal.

No obstante, aún y cuando ha existido abundante reflexión sobre este tema, considero que los trabajos u opiniones que se han dado a conocer hasta el momento carecen de un análisis más a fondo sobre los conceptos jurídicos tributarios los cuales permitan comprender de mejor manera la incorrecta interpretación que está dando la Primera Sala de la SCJN.

En este trabajo no solamente se analizan los conceptos jurídicos y principios tributarios, sino que además se muestra a través de un ejemplo como el criterio emitido por la SCJN genera un efecto desfavorable hacia el contribuyente.

Introducción

El presente trabajo aborda un tema que ha generado cierta discusión y preocupación por parte de los contribuyentes, en virtud de los posibles efectos que puede ocasionar la interpretación que hizo la Primera Sala de la SCJN sobre el concepto del resultado fiscal.

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN efectuó una interpretación de la LISR en lo que debe entenderse por resultado fiscal para efectos de determinar la UFIN. En este análisis, se concluyó que en los ejercicios en el que el contribuyente obtenga una pérdida fiscal se debe considerar que existe un resultado fiscal de cero.

Lo anterior quiere decir que aún y cuando un contribuyente obtenga una pérdida fiscal (ingresos menores a deducciones), el resultado fiscal es cero, y por lo tanto se podrán disminuir las partidas no deducibles del ejercicio generando en consecuencia una UFIN Negativa. La aplicación de dicha interpretación puede generar efectos desfavorables para los contribuyentes, principalmente para aquellos que celebraron operaciones en el pasado, como son: Pago de dividendos, enajenación de acciones y reducciones de capital. Lo anterior, debido a que dichas operaciones se hicieron a través de una CUFIN, la cual fue determinada conforme a las disposiciones y reglas emitidas en su momento. Si bien es cierto que la tesis en estudio no se pronuncia en cuanto a la necesidad de hacer un recalcu de la CUFIN, también lo es el hecho de que la SCJN ya se ha pronunciado respecto al tema de los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Es por ello que el presente trabajo se elaboró con la finalidad de dar una interpretación al criterio emitido por la SCJN sobre el resultado fiscal, analizando los diferentes conceptos jurídicos y principios tributarios que a mi juicio está violando el criterio emitido por los tribunales, y los cuales podrían en algún momento dado servir como medio de defensa en caso de una controversia con la autoridad.

Para tales efectos, se comparó opiniones y puntos de vista de diversos autores, asimismo se analizó diversas disposiciones fiscales aplicables a la materia y se revisaron diversas interpretaciones realizadas por la autoridad judicial a través de las jurisprudencias y tesis emitidas con relación a diversos conceptos jurídicos los cuales se desarrollan a lo largo del presente trabajo.

Por último, se preparó un ejemplo el cual se muestra al final del presente trabajo, y que tiene como finalidad el mostrar los efectos desfavorables que se pueden presentar en caso de aplicar el criterio emitido por la SCJN, en el sentido de considerar resultado fiscal de cero en aquellos ejercicios donde existió pérdida fiscal, incluso en aquellos ejercicios donde se esté amortizando pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Objetivo General

Proponer una interpretación jurídica sobre el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la determinación de la “Utilidad Fiscal Negativa” a que se refiere el artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en 2015, en aquellos ejercicios donde se obtiene pérdida fiscal.

Objetivos específicos

Mostrar los efectos que se pueden presentar en caso de que se decida aplicar los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Utilidad Fiscal Negativa, mediante casos numéricos apropiados.

Hipótesis

Los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Utilidad Fiscal Negativa a que se refiere el artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en 2015 producen un efecto desfavorable al contribuyente en forma desproporcionada.

Justificación

El tema de pago de dividendos por parte de las personas morales se ha vuelto un tema complejo dentro de la materia fiscal, y más aún con los numerosos cambios que ha sufrido a lo largo de los años el principal mecanismo de control de estos pagos como es la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

El presente trabajo se enfoca principalmente en el análisis del reciente criterio emitido por la Primera Sala de la SCJN en el sentido de determinar UFIN negativa en aquellos ejercicios en los cuales se determinó una pérdida fiscal y los cuales han generado preocupación por parte de los contribuyentes en virtud de los posibles efectos que de esas resoluciones se pudieran dar.

La finalidad de este trabajo es proponer una interpretación jurídica sobre el criterio emitido por la SCJN respecto a la determinación de la UFIN negativa, en donde a través de un análisis de los conceptos jurídicos y principios tributarios se tratará de mostrar que la interpretación que hizo la SCJN es incorrecto. Asimismo, este trabajo también tiene como fin demostrar los efectos desfavorables que se pueden presentar si se decide aplicar dicho criterio, porque aún y cuando éste criterio aislado no constituye jurisprudencia, si forman un precedente en la determinación de los saldos de la CUFIN, el cual podría invocar la autoridad fiscal en caso de una revisión.

I Conceptos Jurídicos

I.1. Relación jurídica tributaria

Los ingresos tributarios provienen de una relación jurídica entre el estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, donde éste último aporta parte de sus ingresos al estado para contribuir a los gastos públicos.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias. (De la Garza, 2001, pág. 451)

Para Margáin Manautou (2007) “La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria” (pág. 292).

De las cintas anteriormente señaladas, se desprende que una relación jurídica tributaria se da principalmente cuando el contribuyente sujeto pasivo realiza ciertas situaciones jurídicas o de hecho previstas en una ley las cuales hacen que nazca un vínculo jurídico con el Estado como sujeto activo, derivando derechos y obligaciones entre ambas partes. Sin embargo, hay que señalar que la obligación generalmente recae en el sujeto pasivo el cual debe contribuir al gasto público generándose de esta manera obligaciones tributarias.

Estas obligaciones tributarias que surgen de este vínculo jurídico se conocen como sustantivas y secundarias o también a esta última se le conoce como formal o adjetiva. Dichas obligaciones se analizarán más adelante.

I.2. Hecho imponible

El derecho tributario está integrado por un conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento del tributo, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales. Asimismo, dichas normas jurídicas cuentan con una estructura compuesta de tres elementos: una hipótesis, un mandato y una sanción.

“Ataliba, quien llama hipótesis de incidencia tributaria a lo que otros llaman presupuesto, dice que es la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación, de entregar una cantidad de dinero al Estado” (De la Garza, 2001, pág. 410).

“Para el Magistrado Adolfo Carretero Pérez, el hecho imponible se define... como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico- tributaria” (Arrijoa Vizcaino, 1996, pág. 122).

Por último, para Villegas (2001) “La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando hecho imponible debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales” (pág. 272).

Como se puede apreciar, los autores coinciden en indicar como hecho imponible el supuesto normativo previsto en una ley fiscal específica, de cuya realización depende el ser sujeto del

gravamen, es decir, la conducta de cierta persona, que encuadre dentro de la hipótesis legal y por ende, adquiere la calidad de contribuyente.

También se puede apreciar que estos autores mencionan el concepto hipótesis como un elemento fundamental del hecho imponible, toda vez que representa una descripción de hechos o supuestos previstos en una ley. Si revisamos la LISR, podemos apreciar que existen diversas hipótesis, o como algunos autores señalan presupuestos jurídicos en los cuales se tiene una consecuencia jurídica. Un ejemplo de una descripción hipotética la podemos encontrar en el artículo 57 de la LISR, el cual señala que cuando las deducciones autorizadas sean superiores a los ingresos acumulables, ambas de un mismo ejercicio, se obtendrá una pérdida fiscal. Como se puede apreciar aquí la hipótesis sería que exista un contribuyente que realice deducciones mayores a sus ingresos, si esto sucede, es decir, si se materializa dicha hipótesis, se produce una consecuencia que es la de generar una pérdida fiscal.

Es por esto que muchos autores señalan que una norma jurídica es perfecta cuando sus elementos: La hipótesis y la consecuencia, están claramente definidos. En mi opinión, el ejemplo que estoy señalando del artículo 57 de la citada ley, representa una norma jurídica perfecta, en el sentido de que se establece claramente tanto la hipótesis como la consecuencia jurídica.

Por otra parte, también hay que reconocer que en nuestra legislación desafortunadamente existen normas imperfectas, las cuales sin duda son sujetas a diversos métodos de interpretación.

I.3. Hecho generador

Para Serra Rojas (1996) “El hecho generador de impuesto produce diferentes consecuencias de carácter económico, tales como repercusión, la difusión, la utilización del desgravamiento, la absorción, la amortización, la capitalización y la evasión” (pág. 48)

“Sáinz de Bujanda define el presupuesto como el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria o como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta” (De la Garza, 2001, pág. 410).

“Araujo Falcao, quien llama “hecho generador” al presupuesto, afirma que es el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo” (De la Garza, 2001, pág. 410)

Con base en los conceptos citados, se puede decir que mientras el hecho imponible representa el supuesto previsto por la ley, el hecho generador representa la materialización de dicho supuesto. Es decir, el hecho generador necesita realizarse de tal forma que coincida con la hipótesis para que de esta manera nazca la obligación tributaria.

Relacionando este concepto con la CUFIN, podemos decir que en el artículo 10 de la LISR vigente encontramos una descripción hipotética, la cual consiste en la existencia de una persona moral que distribuya dividendos que no provengan del saldo de la CUFIN, si se materializa dicha hipótesis, es decir, si se lleva a cabo la realización de este hecho, se produce una consecuencia que es el pago de impuesto, es decir, surge el nacimiento de una obligación tributaria.

No obstante, no siempre la materialización de un supuesto normativo previsto en ley se traduce en el pago de un tributo. Pues como lo mencioné anteriormente, el artículo 57 de la LISR establece otra hipótesis, la cual consiste en que si un contribuyente obtiene deducciones autorizadas mayores a sus ingresos, dicho contribuyente obtendrá una pérdida fiscal. En este caso evidentemente no se da el nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal, como es el pago del tributo. Sin embargo, se da el nacimiento de otras obligaciones tributarias formales o adjetivas como son la de presentar una declaración anual donde se manifieste dicha pérdida fiscal.

I.4. Normas sustantivas

En materia fiscal el fundamento que determina cuales son las normas que establecen cargas a los particulares se encuentra en el artículo 6 del CFF, el cual establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante en el lapso que ocurran. De igual forma el citado artículo menciona que dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en su momento de causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Lo anterior representa el fundamento legal lo que en la doctrina jurídica se conoce como normas sustantivas y adjetivas.

“El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco” (Carrasco Iriarte, 2001, pág. 191).

Al respecto, una obligación de norma sustantiva puede ser la siguiente:

- Dar: La cual se refiere a la parte del patrimonio o ingreso que el sujeto pasivo tiene que enterar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

“Carácter común de todas estas relaciones (relaciones de naturaleza sustantiva) es que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie” (De la Garza, 2001, pág. 451).

De las citas anteriormente expuestas se puede concluir que las normas sustantivas son básicamente obligaciones de dar que generalmente recaen en el sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria sustantiva, y las cuales se traducen en el pago del tributo. Y digo que generalmente recaen en el sujeto pasivo, porque pueden existir casos en que el Estado como sujeto activo, tenga la obligación de dar un reembolso de un tributo o de una prestación fiscal indebidamente pagada.

Dichas relaciones sustantivas van muy ligadas con el principio de legalidad, en el sentido de que toda norma sustantiva debe estar debidamente contenida en una ley. En la teoría del derecho se dice que todas las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de ex-lege.

De acuerdo a De la Garza (2001), “Las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de obligaciones ex-lege, cuando para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho fenoménico que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto” (pág. 455).

Entendamos entonces que se da ese carácter ex-lege, porque nace de la conjunción de un hecho generador con el presupuesto o hipótesis establecido en la ley, es decir, el hecho imponible.

I.5. Normas adjetivas

De la Garza da una clasificación de las relaciones jurídicas fiscales y tributarias, en la cual señala dos grupos: la primera se refiere a las relaciones de naturaleza sustantiva y la segunda a las relaciones formales o adjetivas. Éstas últimas, el autor las define de la siguiente manera “El contenido de estas relaciones puede ser de un hacer, un no hacer o un tolerar” (De la Garza, 2001, pág. 452).

Para Carrasco Iriarte (2001) “El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco” (pág. 191).

Ahora estas obligaciones de carácter adjetivas pueden ser:

- Hacer: Consiste en cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.

- No hacer: El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: Expedir comprobantes fiscales sin que cumpla los requisitos exigidos por las leyes.

Con relación a este tema se cita el siguiente juicio contencioso administrativo Núm. 4989/10-07-02-1, resuelto por la segunda sala regional de occidente del TFJFA el 02 de junio de 2011, que intentando definir las normas sustantivas y adjetivas se pronunció de la siguiente forma:

NORMAS SUSTANTIVAS Y ADJETIVAS. CONCEPTOS Y DIFERENCIAS.

El derecho sustantivo es aquel que establece derechos y obligaciones, a diferencia del que regula su ejercicio, castiga su infracción o determina el procedimiento para su efectividad extraordinaria; por su parte, el derecho adjetivo, es el conjunto de leyes que posibilitan y hacen efectivo el ejercicio regular de las relaciones jurídicas, al poner en actividad el organismo judicial del Estado, esto es, no determina qué es lo justo, si no como ha de pedirse la justicia. Por lo anterior, se puede concluir que las normas sustantivas son aquellas que conceden derechos e imponen obligaciones, excepto las relacionadas con el proceso, mientras que las normas adjetivas son las que regulan la utilización de los aparatos del Estado que aplican el derecho. En efecto las normas sustantivas son aquellas que reconocen un derecho o imponen una obligación, mientras que las normas procesales o instrumentales son las que fijan los requisitos de los actos destinados a componer los conflictos que, en su caso, se den en relación con la observancia a las normas sustantivas, regulando los medios para llegar a la solución y establecimiento de disposiciones referentes a los sujetos procesales. (TFJFA, 2011)

Como se puede apreciar no solamente existen obligaciones consistentes en el pago de cantidad de dinero en una relación jurídica tributaria (normas sustantivas), sino también existen otro tipo de obligaciones denominadas adjetivas como son presentar avisos, declaraciones, llevar contabilidad, entre otras.

En la LISR podemos encontrar varios ejemplos de obligaciones adjetivas que deben cumplir los contribuyentes. En específico los artículos 76 ,77 y 78 de la citada Ley encontramos obligaciones tales como:

- Llevar registros contables
- Expedir comprobantes fiscales
- Formular estados financieros
- Presentar declaración anual
- Informar operaciones con partes relacionadas
- Presentación de declaraciones en medios electrónicos
- Llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
- Llevar una Cuenta de Capital de Aportación

En el caso específico de la CUFIN, podemos decir que en principio la obligación de determinarla constituye una obligación de hacer por parte del contribuyente (norma adjetiva), sin embargo, existen precedentes que mencionan que dicha obligación pudiera considerarse también una obligación sustantiva en determinadas circunstancias.

Al respecto vale la pena citar la siguiente tesis jurisprudencial la cual se ha pronunciado al respecto:

Tesis jurisprudencial P./J. 17/2013 (10ª), con número de registro 2003840, del Pleno de la SCJN, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1, Página 5: que señala lo siguiente:

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

La eficacia tutelar de los mencionados principios tributarios rige por antonomasia en la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pero también pueden tener operatividad en obligaciones adjetivas, accesorias y en deberes formales, siempre y cuando nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, e incidan en la obligación sustantiva. En ese sentido, las normas que regulan el procedimiento de integración de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), sí pueden ser sujetas al escrutinio constitucional a la luz de las garantías tributarias de equidad y proporcionalidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien no se relacionan con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, al no prever algún elemento esencial del impuesto sobre la renta, e incluso se determina en forma posterior a su liquidación, por lo que opera fuera de la estructura de la contribución; lo cierto es que dicha cuenta constituye un instrumento contable que incide directamente en la determinación del impuesto a pagar por la distribución de dividendos que realicen las personas morales, pues se proyecta como parámetro de medición de las ganancias de la empresa susceptibles de ser distribuidas, que ya pasaron por resultado fiscal y pagaron impuesto, por lo que no volverán a causarlo cuando se distribuyan, máxime que si el reparto de dividendos no proviene de la CUFIN o si es excedido su saldo por el monto distribuido, entonces dará lugar al pago del gravamen por dividendos; de ahí que la integración de la mencionada cuenta es fundamental para verificar si debe pagarse impuesto en caso de distribuir dichas utilidades. (SCJN, 2013)

Si bien es cierto que la CUFIN es una obligación adjetiva de hacer en el sentido de que los elementos que la integran no se relacionan directamente con el pago del tributo, también lo es el hecho de que el saldo de dicha cuenta representa un instrumento de control para la distribución de dividendos que hacen las personas morales. Cuando el pago de dividendos que realiza una persona moral excede del saldo la CUFIN se genera una consecuencia jurídica como es el pago del impuesto, es decir, se genera una obligación sustantiva. Y al ser una obligación sustantiva los

tribunales se han pronunciado en que si puede ser analizada a la luz de los principios de equidad y proporcionalidad que enmarca nuestra CPEUM.

Al respecto, se cita el siguiente amparo del tercer tribunal colegiado en materia civil del primer circuito:

NORMAS JURÍDICAS. SU UBICACIÓN LEGISLATIVA NO DETERMINA SU NATURALEZA SUSTANTIVA O PROCESAL.

De acuerdo a la función que desempeñan las normas jurídicas pueden clasificarse en sustantivas o adjetivas, y si bien lo ordinario es que se encuentren establecidas en ordenamientos que correspondan a su función, esto es, que las que regulen el fondo de las situaciones jurídicas se comprendan en códigos sustantivos y las que determinan los medios y procedimientos para deducir los derechos se alberguen en ordenamientos procesales; por razones de técnica, imprecisiones y necesidades legislativas, es frecuente encontrar dentro de los códigos procesales normas sustanciales o materiales y en los códigos sustantivos normas procesales, adjetivas o de actuación. Por consiguiente, para determinar el carácter sustantivo o adjetivo de una norma debe atenderse a la función que desempeñe, precisando de su inclusión en determinada codificación, dado de que la naturaleza de la norma no depende del ordenamiento en que esté prevista, sino de la función que cumpla, es decir, la ubicación legislativa de la norma no es la que determina su naturaleza sustantiva o adjetiva ni un criterio científico para identificar la norma procesal frente a la norma sustantiva. De manera que si la norma tiene una función instrumental continuará siendo procesal aunque se le incluya en un código de fondo, y consecuentemente, si regula el fondo de una situación jurídica conservará su naturaleza sustantiva a pesar de estar inmersa en una legislación adjetiva. (Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil 2003)

Si bien es cierto que existen normas de carácter adjetivas que consisten en hacer, un no hacer o tolerar, también es cierto el hecho de que dichas normas pueden en determinados casos tomar un matiz de norma sustantiva, como es el caso de la determinación del saldo de la CUFIN, toda vez que dicha cuenta funciona como medida de control para ver si una empresa incide en una obligación sustantiva en cuanto al pago de un impuesto por el pago de dividendos.

I.6. Base imponible

“La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta, y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en general” (Calvo Ortega, pág. 201).

Continúa diciendo Calvo Ortega “La presencia de tres conceptos unidos por la necesidad de producir una obligación jurídica: La capacidad económica de un principio constitucional, el hecho imponible el cual tiene una naturaleza jurídica y la base imponible que cuantifica la capacidad económica que tiene que manifestar el propio hecho imponible”. (Derecho Tributario I, pág. 202)

“Para Ataliba, la base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la Ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta” (De la Garza, 2001, pág. 431).

Por último vale la pena citar la tesis 72/2006, de la segunda sala de la SCJN, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Junio de 2006, pág.918, misma que señala lo siguiente:

CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE.

El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el

nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución. (SCJN, 2006)

Haciendo una análisis sobre los conceptos que hace la doctrina, así como la interpretación que hace la autoridad judicial en la tesis citada anteriormente, vale la pena reflexionar si la base imponible mide realmente una capacidad económica del contribuyente. Más adelante se analizará el concepto de capacidad económica; no obstante, de una primera reflexión considero que no mide una capacidad económica real, lo anterior en virtud de que no todos los ingresos ni todos los gastos se toman en consideración por la LISR.

I.7 Capacidad económica y capacidad contributiva

La capacidad económica y capacidad contributiva tienen una importancia básica para la determinación de las normas tributarias y se puede decir que tienen el carácter de constitucional en virtud de que van íntimamente relacionados con los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

Para Calvo Ortega la capacidad económica “Es una situación subjetiva patrimonial con relación a obligaciones dinerarias determinadas”. (Derecho Tributario I, pág. 69)

“La capacidad contributiva se puede definir como en la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales” (Carrasco Iriarte, 2001, pág. 31).

Como se puede apreciar, los autores tratan de dar un concepto de lo que debemos entender por capacidad económica y capacidad contributiva y aunque ambas van íntimamente relacionadas con el cumplimiento hacia la carga tributaria, se puede decir que ambos términos no son sinónimos.

En palabras de Calvo Nicolau (2000), “La capacidad económica se determina con reglas del derecho común que regulan el patrimonio y por lo tanto se identifica con el haber patrimonial. En cambio la capacidad contributiva se determina conforme las reglas patrimoniales del derecho fiscal”. (pág. 524)

Esta distinción que hace Enrique Calvo en su obra se concentra en la idea de que un contribuyente puede obtener muchos tipos de ingresos los cuales sin duda generan una capacidad económica. Sin embargo, aclara que no todos estos ingresos que obtiene el contribuyente se pueden traducir en una verdadera capacidad contributiva, toda vez que no todos los ingresos son considerados como tales por la LISR para determinar la aptitud que tiene una persona para contribuir. Es decir, las disposiciones fiscales establecen sus propias reglas para determinar cuáles

son ingresos y cuáles no para efectos fiscales, o cuales ingresos se encuentran diferidos en el tiempo.

Al respecto vale la pena citar la siguiente tesis aislada 1ª CXVI/2010, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXII Noviembre de 2010 página 58 que señala lo siguiente:

RENTA. EFECTOS QUE CORRESPONDEN A LA UTILIDAD FISCAL Y LA FINANCIERA CONTABLE, FRENTE A LA OBLIGACION DE CALCULAR EL IMPUESTO SOBRE DIVIDENDOS, EN TERMINOS DEL ARTICULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO

El impuesto determinado en términos del artículo 10 de la ley relativa, deriva de los ingresos acumulables, según son definidos por el legislador excluyendo los ingresos no acumulables, así como los conceptos que la propia ley considera que no son ingreso, y permite determinar la utilidad o pérdida fiscal tras la aplicación de las deducciones que autoriza la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo relevante precisar que dicho concepto no coincide – no tiene que coincidir necesariamente con la utilidad contable, atendiendo a las discrepancias que existen respecto a los momentos aplicables para el reconocimiento del ingreso, a la distinción entre los conceptos que no son ingresos para efectos del Título II del mismo ordenamiento, y los que sí lo son, a la diversa periodicidad de la medición que se efectúe al calcular la utilidad, al plazo establecido legalmente para contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales, al afecto que tienen las partidas no deducibles, a las diferencias que resulten de la aplicación de los porcentajes máximos de deducción para las inversiones, así como la posibilidad de optar por la deducción inmediata de inversiones de bienes nuevos de activos fijo, entre otros factores.

Ahora bien el hecho de que un ingreso se refleje en la utilidad fiscal o en el resultado fiscal, es decir, la cantidad que resulte de aplicar a aquélla las pérdidas de ejercicios anteriores y por ende de lugar al pago del Impuesto sobre la renta se traduce también en la posibilidad de calcular la denominada “utilidad fiscal neta”, la cual debe registrarse en la cuenta relativa de la

CUFIN, que es el equivalente fiscal del concepto financiero de utilidades retenidas y cuyo saldo refleja las utilidades que ya pagaron impuesto y que por tanto, pueden distribuirse como dividendos libres de impuesto, en tanto que estaría cubierto el tributo por vía de la utilidad o resultado fiscal. Así que dado que en la CUFIN se registran las utilidades pendientes de distribuir que pagaron impuesto sobre la renta, su saldo disminuirá conforme se repartan los dividendos correspondientes, cuando el saldo de dicha cuenta se agote o cuando no hubiese generado los dividendos que se lleguen a repartir, se entiende en razón de la utilidad financiera susceptible de repartirse, deberán pagar el impuesto por dividendos contenido en el artículo 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En otras palabras puede afirmarse que dicho impuesto por dividendos se pagará en la medida en que se decreta su reparto con base en su utilidad financiera conforme a los artículos 18 y 19 de la LGSM cuando dicha utilidad provenga de conceptos respecto de los cuales la sociedad no haya realizado un valor que constituya un ingreso, o bien no haya pagado sobre éste el impuesto sobre la renta, y en tanto el saldo de la CUFIN sea menor al referido utilidad financiera. Por tanto, si los dividendos que se reparten no provienen de la CUFIN, es decir, si el saldo de dicha cuenta es excedido por el monto de los dividendos distribuidos, ello dará lugar al pago de impuesto por dividendos, el cual se determina sobre una base diferente a la del monto entregado al socio, a fin de que el tributo resultante se calcule sobre la ganancia de la cual proviene el dividendo, para lo cual la legislación establece la obligación de piramidar éste, a fin de arribar el monto necesario para pagar el impuesto, considerando que el monto del dividendo es el utilidad neta del impuesto sobre la renta, de ahí que las utilidades repartidas, cuando exceden el saldo de la CUFIN, no dan al pago de impuesto sobre la renta que se cubre por vía de utilidad o resultado fiscal, pues son utilidades financieras o contables que pueden derivar de conceptos que la Ley de impuesto sobre la renta no considera como ingreso, de conceptos que la propia ley considera como ingreso no acumulable, o bien, de conceptos que no han realizado un valor en relación con el cual se hubiese pagado el impuesto sobre la renta. (SCJN, 2010)

Como se mencionó anteriormente, la capacidad económica y la capacidad contributiva están íntimamente relacionadas con los principios de proporcionalidad, en el sentido de que toda contribución debe estar en proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Para De la Garza (2001) “En la distribución de las carga, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y los desiguales como desiguales. No obstante, tal postulado no puede cumplirse si no se toma en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos” (pág. 272).

Por otra parte, vale la pena citar la siguiente tesis del pleno de la SCJN, Apéndice de 1995, Tomo I, Tesis 170, página 171.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS

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 a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera de 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 diverso 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 solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejando

cuantitativamente en la disminución patrimonial que procede, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. (SCJN, 1995)

Conforme a la tesis anteriormente señalada, se puede observar que efectivamente la SCJN considera a la capacidad contributiva como un principio rector de la tributación en México. Ahora atendiendo a este principio rector de la tributación, resulta cuestionable la interpretación que hizo la Primera sala de la SCJN en lo concerniente a lo que debe entenderse por resultado fiscal para determinar la UFIN, en el sentido de considerar que existe un resultado fiscal de cero en aquellos ejercicios en los cuales se generó una pérdida fiscal. En este sentido la interpretación que está haciendo la SCJN, podría tener elementos para hacerse valer una violación al principio de capacidad contributiva, toda vez que desconoce una capacidad contributiva real del contribuyente al llegar a determinar que se tiene un resultado fiscal de cero aún y cuando las deducciones son mayores que los ingresos de un periodo.

II Principios Tributarios

II.1 Derechos humanos y principios tributarios

Los derechos humanos son el conjunto de derechos básicos del ser humano, que resultan ser fundamentales como puede ser el derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad, a la seguridad jurídica y al ser tratado igual que a los demás, sin distinciones ni discriminación. Existen diversas sentencias o recomendaciones para que no se realicen violaciones. Es importante subrayar que el máximo rango de los derechos humanos se consagra en la CPEUM en el apartado denominado “De los Derechos Humanos y sus Garantías”

Los derechos humanos consagran una serie de libertades y facultades de toda persona, que tiene por el simple hecho de ser humano, para garantizarse una vida digna, sin distinción alguna, por razones de etnia, color de piel, sexo, idioma, religión, preferencia sexual, o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, o cualquier otra condición.

Dichos derechos básicos, deben ser respetados por toda clase de autoridades, no importando si son federales, estatales o municipales, de corte administrativo, legislativo o judicial.

Al respecto se cita la siguiente opinión judicial:

DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCION Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES CONSTITUYEN EL PARAMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL

El primer párrafo del artículo 1 constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiéndose que cuando en la Constitución haya una restricción expresa al

ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que se indica la norma constitucional.

En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos de autoridad que forman parte del ordenamiento jurídico mexicano.

Ahora bien, a los derechos humanos (antes denominados como Garantías Individuales) se les ha clasificado de diferentes maneras. Sin embargo, la doctrina ha sostenido que existen derechos fundamentales como los siguientes:

- a) Igualdad
- b) Libertad
- c) Seguridad Jurídica
- d) Propiedad
- e) Sociales
- f) De solidaridad

Para efectos de este trabajo nos enfocaremos en el tema de seguridad jurídica. Al respecto podemos decir que estos derechos se refieren a la seguridad, que en materia jurídica, deben disfrutar todas las personas para poder desarrollarse dentro de la sociedad, misma que deben respetar todas las autoridades, sin excepción alguna, para poder vivir en un estado de derecho. Aquí se puede decir que quedan incluidos los derechos humanos previstos en el artículo 31 fracción IV:

proporcionalidad, equidad, legalidad tributarias y destino del ingreso tributario.

Para Carrasco Iriarte (2001), “La garantía de seguridad jurídica se puede definir como el conjunto general de condiciones o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado” (pág. 125).

De lo anterior se puede decir que existe una estrecha relación entre la garantía de la seguridad jurídica y uno de los principios tributarios que establece nuestra CPEUM como es el principio de legalidad. Lo anterior en virtud de que toda obligación tributaria debe estar en un ordenamiento seguro y establecido que permita a todos saber a qué atenerse y se delimiten con precisión los límites de lo lícito y lo obligatorio. La certeza jurídica es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, pues se traduce prácticamente en la posibilidad conferida al contribuyente de conocer sus obligaciones tributarias con base directa y exclusiva en la ley,

II.2 Principio de legalidad

De acuerdo a De la Garza (2001) “El tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación tributaria que van a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación” (pág. 265).

“El principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de los derechos de los particulares” (Arrijo Vizcaino, 1996, pág. 23).

“El principio de legalidad consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir, los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permita” (Carrasco Iriarte, 2001, pág. 86).

Como se puede apreciar en términos generales, el principio de legalidad representa una importante limitación hacia el ejercicio del poder público dando una certeza jurídica al sujeto pasivo de la relación tributaria toda vez que permite a los contribuyentes conocer de antemano cuáles son los alcances de sus obligaciones ante las autoridades fiscales. Es decir, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición legal.

Ahora atendiendo a este principio tributario de legalidad con relación con la interpretación que dio la SCJN con respecto a lo que debemos entender por resultado fiscal, resulta cuestionable que se pretenda establecer una obligación a los contribuyentes que no está contemplada en la propia Ley.

II.3 Principio de proporcionalidad

El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece que la contribución a los gastos públicos debe hacerse de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En palabras de Arrijoa Vizcaino (1996) “El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos” (pág. 249).

“Para Serra Rojas, proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.” (Arrijoa Vizcaino, 1996, pág. 248).

Como se puede observar, el principio de proporcionalidad implica que las contribuciones se establezcan tomando en cuenta la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que el contribuyente que obtengan más ingresos tributen en forma cualitativamente superior a la de los contribuyentes que obtienen menores recursos.

II.4 Principio de certidumbre o certeza jurídica

“Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades en cargas de la recaudación” (Arrijoa Vizcaino, 1996, pág. 208)

En palabras de Calvo Ortega, “Este principio definido de una manera diversa gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho” (Derecho Tributario I, pág. 91)

De las citas anteriormente expuestas se puede apreciar que los autores tienen en común en señalar que se requiere de tener una certeza de los elementos de cada tributo, pues con ello desaparece o por lo menos limita a las autoridades fiscales abusar de los sujetos pasivos, imponiendo impuestos de manera confiscatoria.

Cabe mencionar que este principio de certidumbre puede conferir al ciudadano un medio de defensa frente a los excesos de las autoridades fiscales demostrando hasta dónde llegan sus obligaciones fiscales. Por esta razón es de suma importancia que los elementos del tributo tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y fecha de pago, estén previstos con certeza en las leyes fiscales correspondientes.

Ahora atendiendo a este principio de certeza jurídica con relación a la interpretación que hace la Primera sala de la SCJN sobre el concepto de resultado fiscal, considero que podrían existir elementos de hacerse valer la violación de dicho principio, en el sentido de que establece una interpretación de la LISR que es contraria al texto del artículo 9 de la misma Ley, ocasionando por consiguiente una incertidumbre jurídica hacia el sujeto pasivo de la relación tributaria.

III Métodos de interpretación

En la práctica interpretativa no existiría problema si el significado de las palabras fuese igual para todos, pero como eso no es posible, nos vemos obligados a interpretar a la norma jurídica en diferentes maneras. En este sentido se puede decir que todos somos intérpretes de las normas, pues una disposición fiscal la puede interpretar las autoridades fiscales, los contribuyentes, los profesionistas (contadores, abogados, economistas entre otros) y los jueces y tribunales.

Al respecto, vale la pena citar el siguiente criterio judicial del Tribunal Colegiado de Circuito. Tesis VII. Julio, página 183 que señala lo siguiente:

NORMAS FISCALES SON SUSCEPTIBLES DE INTERPRETACIÓN

Si bien es cierto que el código fiscal del estado establece que las normas del derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, también lo es que, dicho sentido estricto se refiere a la aplicación de las cargas impositivas sin distinciones, siempre que encuadren en las hipótesis o supuestos contenidos en los preceptos por aplicar, pero en ningún momento se refiere a que una norma fiscal no pueda ser interpretada jurídicamente, pues precisamente, la Ciencia del Derecho enseña que debe atenderse al contenido literal de la norma, o a su interpretación jurídica cuando exista obscuridad, ya que tal interpretación ayuda a precisar el significado correcto de ciertos términos o signos. (SJF, parte VIII, pág.183)

Para Ricardo Guastini (2003) “En un sentido amplio interpretación se emplea para referirse a cualquier atribución de significado a una formulación normativa, independientemente de dudas o controversias” (pág. 10).

“Interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla” (Arrijo Vizcaino, 1996, pág. 299)

“Interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan” (Máñez, 2008, pág. 325)

Con se puede observar, los autores tienen en común en señalar que la interpretación es dar significado a un texto legal para posteriormente poder aplicarlo. En nuestra legislación existen muchas normas jurídicas imperfectas que son sujetas a interpretación, por lo que resulta importante definir el método de interpretación que lleve a entender a una norma para efectos de aplicarla correctamente.

III.1 Interpretación estricta o literal

“La interpretación estricta es aquella que simplemente se concreta a enunciar el contenido de las palabras utilizadas, sin hacer restricciones, ni extensiones de los términos empleados” (Fernández, 2000, pág. 26).

De acuerdo a Riccardo Guastini, (2003) “Es la que atribuye a una disposición su significado “literal”, es decir, el más inmediato – el significado prima facie, como suele decirse- que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas.” (pág. 23).

Al respecto, se cita la siguiente tesis que señala lo siguiente:

INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES

La interpretación de las leyes solo tiene lugar cuando son imprecisas, de manera que su aplicación haga necesario acudir a sus fuentes, a la finalidad que se propuso el legislador y a otros medios legales que conduzcan a dilucidar cuál fue la intención de este; pero cuando las leyes son claras y precisas y de su simple lectura es posible percatarse de los casos que comprenden, no ameritan interpretación ninguna y deben aplicarse literalmente. (SJF, parte LXIV, pág.1450)

También vale la pena citar la siguiente tesis de la Cuarta Sala, que señala lo siguiente:

INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES

Las leyes deben ser interpretadas en los casos en que su sentido es obscuro, lo que obliga al juzgador a desentrañar su significado haciendo uso de los distintos sistemas de interpretación que la doctrina ha elaborado, pero no es procedente que deban interpretarse aquellas normas cuyo sentido es absolutamente claro, pues ello se opone la garantía establecida en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional que manda que las sentencias deben ser conforme a la letra de la Ley, ya que lo contrario lleva al juzgador a desempeñar el papel de legislador creando nuevas normas a pretexto de interpretar las existentes, lo que carece de todo fundamento legal. (SJF, parte CXXVI, pág.73)

Se puede concluir entonces que la interpretación de una norma debe aplicarse solamente cuando una norma no es lo suficientemente clara en cuanto a su aplicación. Cabe señalar que en nuestra legislación existen muchas normas jurídicas que no son muy claras, es decir, son imprecisas, de manera que se hace necesario aplicar diversos métodos de interpretación. Sin embargo, también existen normas que son muy claras en cuanto al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa que no necesitan interpretarse.

En este sentido considero que la interpretación que está haciendo la SCJN sobre el resultado fiscal es incorrecto, pues su interpretación no se desprende de lo que establece el propio artículo 9 de la LISR, toda vez que dicho artículo es claro en señalar que se configura un resultado fiscal cuando en el ejercicio se genere una utilidad fiscal, pues de lo contrario cuando el resultado sea negativo no existirá resultado fiscal, sino una pérdida fiscal, interpretación que se puede corroborar con el artículo 57 de la LISR vigente.

III.2 Interpretación extensiva

Este método consiste en comprender el significado natural de los vocablos empleados en la disposición, en un sentido amplio. Esto ocurre generalmente cuando el legislador emplea palabras que comprenden especies, en vez de utilizar aquellas que describen al género.

Para Riccardo Guastini (2003) “Se llama extensiva aquella interpretación que extiende el significado prima facie de una disposición, incluyendo en su campo de aplicación supuestos de hecho que, según la interpretación literal, no entrarían en él.” (pág. 29).

De acuerdo a Riccardo Guastini hay que tener cuidado con este tipo de interpretación, en el sentido de que puede confundirse con la formulación de una nueva norma.

Con relación a este tipo de interpretación considero que la Primera Sala de la SCJN está haciendo una interpretación extensiva sobre el resultado fiscal, en el sentido de que está generando una nueva hipótesis que no está contenida en ley.

III.3 Interpretación sistemática

Este método consiste básicamente en analizar una norma jurídica, relacionándola con las demás, que configuran en su totalidad una institución jurídica. Esto se debe principalmente porque se puede interpretar en forma incorrecta un concepto de manera aislada.

Para Riccardo Guastini debemos entender por interpretación sistemática (2003) “El significado de una disposición de su colocación en el sistema del derecho: unas veces en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente en un subsistema del sistema jurídico total” (pág. 35).

Al respecto, vale la pena citar el siguiente criterio judicial.

INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES

Conforme a los principios lógicos que rigen en materia de hermenéutica o interpretación de las leyes y de sus normas en general, unas y otras han de ser ponderadas, conjunta y no parcialmente, armónica y no aisladamente, para desentrañar intención del legislador, resolver la cuestión efectivamente planteada y evitar la incongruencia o contradicción, que repugna a la razón y a la correcta administración de la justicia. (SJF, parte XXII, pág446)

III.4 Interpretación auténtica

Este método se trata de averiguar lo que quiso decir el legislador, y para lograrlo, se reconstruye el pensamiento del mismo, acudiendo a fuentes como son: la exposición de motivos, los debates del Congreso de la Unión, entre otros.

Para Arrijo Vizcaino (1996) “Para desentrañar la verdadera significación de una disposición normativa, no se atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador” (pág. 302)

III.5 Interpretación judicial

Este tipo de interpretación los realizan los tribunales o los jueces, a través de los criterios que van sosteniendo. La interpretación que hace la SCJN o los Tribunales Colegiados del Circuito (jurisprudencias) aún siendo el máximo caso de interpretación, puede interpretarse.

Al respecto, se cita el siguiente criterio judicial. Tribunal Colegiado de Circuito.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY, INSTRUMENTOS AL ALCANCE DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL

La labor de interpretación de una norma no puede realizarse atendiendo únicamente a la letra del precepto (método gramatical) o significado estrictamente técnico calificado de la expresión, pues no es inusual que el legislador emplee términos o palabras con el mismo sentido, alcance o significado por los cuales éstas se emplean en otras disposiciones legales atinentes a la misma materia, o a otras materias pero del mismo ordenamiento jurídico. Por lo tanto, cuando se plantea un conflicto sobre la significación que debe asignarse a un término o palabra empleada en alguna disposición legal, en la que no exista una interpretación auténtica, es decir, elaborada por el propio legislador, es deber del tribunal servirse de todos los métodos gramatical, lógico, sistemático o histórico reconocido por nuestro sistema jurídico, en cuanto le puedan servir en su tarea. Así debe procederse incluso tratándose de una norma de carácter fiscal, pues en todo caso para su aplicación es indispensable desentrañar el alcance o significado de las expresiones que componen su texto, con la única limitación de no introducir elementos normativos novedosos (interpretación extensiva), ni aplicar la norma a casos distintos de los previstos en ella (analogía), según lo prohíbe categóricamente el artículo 5 del CFF. (SJF, parte VII, pág.192)

De la cita anterior, se puede decir que la autoridad judicial también puede interpretar las leyes, con la limitante que de su interpretación no se desprendan conceptos normativos novedosos que no estén en la ley, pues ante esto se genera una incertidumbre jurídica para los contribuyentes. En este sentido, considero que la SCJN está incluyendo un concepto novedoso en su interpretación que está haciendo sobre el resultado fiscal, al decir que existe un resultado fiscal de cero.

IV Análisis

IV.1. Análisis del criterio emitido por la SCJN en el sentido de determinar Utilidad Fiscal Negativa en aquellos ejercicios donde se obtiene pérdida fiscal.

Hasta aquí he revisado diversos conceptos jurídicos y principios tributarios a través del estudio que ha hecho la doctrina, así como también de las interpretaciones que han hecho los tribunales o jueces a través de los diversos criterios que van sosteniendo. Todo esto con la finalidad de dar una interpretación sobre el criterio que hizo recientemente la Primera Sala de la SCJN sobre el tema del resultado fiscal.

En principio es importante analizar el criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de determinar la Utilidad Fiscal Negativa a que se refiere el artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en 2015, en aquellos ejercicios donde se obtiene pérdida fiscal, en la cual se establece lo siguiente:

RENDA. CONFORME AL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CUANDO LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EXCEDEN A LOS INGRESOS ACUMULABLES SE OBTIENE UNA "PÉRDIDA FISCAL", Y EL RESULTADO FISCAL DEBERÁ CONSIDERARSE COMO CERO Y NO COMO "NEGATIVO".

Conforme al indicado precepto, el resultado fiscal del ejercicio se obtendrá en dos pasos: 1) disminuyendo de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas para obtener la utilidad fiscal, 2) a la utilidad fiscal se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; así, independientemente de la cantidad que se obtenga, ésta se denomina "resultado fiscal" y constituye la base gravable para el pago del impuesto. En ese sentido, sólo puede haber un resultado fiscal positivo (igual o superior a uno) o de cero, este último, al aplicar la tasa del impuesto, necesariamente dará como resultado la cantidad de cero, por lo que no habrá impuesto a

cargo. No obstante a lo anterior que en un ejercicio fiscal las deducciones autorizadas excedan a los ingresos acumulables, pues ello implica la existencia de una pérdida fiscal conforme al artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (numeral que contiene su definición expresa), que podrá disminuirse de la utilidad fiscal en los diez ejercicios siguientes a aquel en que se genere hasta agotarla, sin que ello implique que no exista el concepto de "resultado fiscal" o que éste sea "negativo"; en esos casos, en que se refleje la pérdida fiscal en el primer paso del cálculo del mismo, lo que ocurre con el resultado fiscal es que la cantidad a determinar es cero, pues ya no se podrá realizar el segundo paso, toda vez que la amortización de pérdidas de ejercicios pasados sólo procede cuando haya utilidad fiscal positiva a la que puedan disminuirse dichas pérdidas; lo mismo sucede en el caso de que las pérdidas fiscales pendientes de amortizar excedan a la utilidad fiscal determinada conforme al primer paso.

De la transcripción anterior, se puede observar que la Primera Sala de la SCJN está efectuando una interpretación de la LISR en lo que debe entenderse como resultado fiscal para efectos de determinar la UFIN. Sin embargo, desde mi punto de vista dicha interpretación está creando una nueva hipótesis (la del resultado fiscal cero) que no está contenida propiamente en una ley. Al respecto considero que es una nueva hipótesis porque este resultado fiscal de cero, según la autoridad judicial se da en aquellas ocasiones en las cuales las deducciones autorizadas son superiores a los ingresos acumulables, pues si bien dicha operación arroja un saldo negativo (pérdida fiscal) para efectos de determinar el resultado fiscal se debe considerar cero. Y en mi opinión la descripción hipotética contenida en el artículo 57 de la LISR representa una norma jurídica perfecta en el sentido de que tanto la hipótesis como la consecuencia se encuentran claramente definidos. Es decir, dicha disposición establece claramente que cuando las deducciones autorizadas sean mayores a los ingresos acumulables se obtendrá una pérdida fiscal.

En el desarrollo de los conceptos jurídicos fundamentales que hice en el capítulo I sobre el Marco Jurídico, se analizó el concepto de hecho imponible, y al respecto se comentó que el hecho imponible es la descripción hipotética o el presupuesto de naturaleza jurídica contenida en una ley.

Por otra parte, al crear la Suprema Corte una hipótesis no contenida en una ley, considero que se está violentando además uno de los conceptos fundamentales contenido en los derechos humanos (antes conocidas como garantías individuales) como es el derecho a la seguridad jurídica. Dicho derecho está muy ligado a los principios tributarios de legalidad y de certidumbre o certeza jurídica, pues todos ellos buscan que exista una certeza de los elementos de cada tributo.

Ahora haciendo un análisis de la interpretación que hizo la SCJN tengo los siguientes comentarios:

Considero incorrecto el razonamiento que está haciendo la Primera Sala de la SCJN, pues en mi opinión su interpretación desnaturaliza el concepto de resultado fiscal y además concluye una interpretación de la LISR que es contraria a lo que establece el propio artículo 9 de la LISR vigente.

Al respecto, considero que la SCJN está analizando el resultado fiscal a la luz del método de interpretación extensivo, pues introduce elementos normativos novedosos como es el resultado fiscal cero. Al respecto, en el capítulo III del presente trabajo se revisaron algunos métodos de interpretación entre ellos la interpretación judicial, la cual se puede hacer desentrañando al alcance o significado de las expresiones que componen un texto, con la única limitación de no introducir elementos normativos novedosos (interpretación extensiva).

De acuerdo a Riccardo Guastini hay que tener cuidado con este tipo de interpretación, en el sentido de que puede confundirse con la formulación de una nueva norma. Y es esto lo que considero que está haciendo la SCJN, al incluir una nueva norma en su interpretación sobre el resultado fiscal.

Por último, suponiendo sin conceder que este nuevo criterio de la SCJN sea incorporado en la ley en un futuro, sería necesario entonces plantearse la siguiente pregunta:

¿El resultado de esta nueva hipótesis de considerar resultado fiscal de cero en aquellos ejercicios donde exista pérdida fiscal toma en cuenta la capacidad económica real de un contribuyente?

En mi opinión considero que dicha hipótesis no refleja la capacidad económica real de un contribuyente, y a continuación explicó mis razones:

Actualmente el resultado fiscal determinado conforme al artículo 9 de la LISR, no demuestra con tal una capacidad económica real del contribuyente, pero si una capacidad contributiva. Lo anterior, en virtud de que no todos los ingresos se toman en consideración para efectos de la LISR, es decir, mientras que para determinar la capacidad económica se toman en cuenta todos los ingresos, existen algunos ingresos no acumulables o no gravables establecidos en la propia ley los cuales no deben tomarse en consideración para determinar la capacidad contributiva.

Y es aquí donde considero que la nueva hipótesis de la SCJN de considerar resultado fiscal de cero en aquellos ejercicios donde exista pérdida fiscal no solo no toma en cuenta una capacidad real económica del contribuyente, sino tampoco una capacidad contributiva, pues su razonamiento se aleja totalmente de la lógica, toda vez que las reglas patrimoniales del derecho fiscal que determinan la capacidad contributiva de un contribuyente se encuentran claramente definidas en nuestra legislación fiscal y su aplicación generan claramente ya sea una utilidad fiscal o una pérdida fiscal, ésta última conforme al artículo 57 de la LISR vigente.

Por lo tanto, al no tomar en cuenta la capacidad contributiva se puede decir que tienen el carácter de inconstitucional, en virtud de que viola uno de los principios tributarios como es el de proporcionalidad.

Conclusiones

Resulta indispensable analizar el criterio emitido por la Primera Sala de SCJN en el sentido de determinar UFIN Negativa en aquellos ejercicios donde se obtiene pérdida fiscal, toda vez que la aplicación del mismo puede ocasionar diversos efectos desfavorables para las empresas. Aun y cuando dicho criterio no es de aplicación obligatoria para los contribuyentes, si son un precedente a considerar en la determinación de la UFIN Negativa, así como en la determinación del saldo de la CUFIN.

Derivado del análisis a la problemática planteada a continuación encontrarán las siguientes conclusiones:

- I. La SCJN está creando una nueva hipótesis en su interpretación que hace del resultado fiscal, pues su interpretación no se desprende del artículo 9 de la LISR. Por lo tanto, esta nueva hipótesis (la de resultado fiscal cero) no está debidamente contenida en ley.
- II. Este criterio al apartarse de lo que disponen los artículos 9 y 57 de la LISR, generan inseguridad jurídica para los contribuyentes, pues con este criterio se pueden tener efectos desfavorables, sobre todo en operaciones que se celebraron en el pasado y que tuvieron efectos fiscales como es el caso de enajenación de acciones o el reparto de dividendos.
- III. Por último, el criterio que está haciendo la Primera Sala de la SCJN sobre el resultado fiscal no refleja la capacidad real contributiva del contribuyente. Por lo tanto, se puede concluir que dicho criterio es inconstitucional en virtud de violar uno de los principios tributarios como es el principio de proporcionalidad.

Anexo

- I. Determinación del saldo de la CUFIN sin aplicar el criterio emitido por la SCJN en el sentido de considerar UFIN Negativa en aquellos ejercicios en donde se obtuvo pérdida fiscal.

TIPO DE MOVIMIENTO UFIN	MES DEL		SALDO ACTUALIZADO	IMPORTE DEL DIVIDENDO		UFIN DEL EJERCICIO	SDO.NETO ACTUALIZADO
	MOVIMIENTO	F.APLICADO		COBRADO	PAGADO		
POR ESCISION	21/FEB/2008	1.0000					26,597,104
DIVIDENDOS	NOV.2008	1.0499	27,924,299	7,000,000	7,152,300		27,771,999
ACTUALIZACION	DIC.2008	1.0069	27,963,626			171,420	28,135,046
ACTUALIZACION	DIC. 2009	1.0357	29,139,467			Pérdida Fiscal	29,139,467
DIVIDENDOS	MAY. 2010	1.0142	29,553,248	8,568,538	8,568,535		29,553,251
DIVIDENDOS	OCT. 2010	1.0161	30,029,058		11,920,500		18,108,558
ACTUALIZACION	DIC. 2010	1.0130	18,343,969			Pérdida Fiscal	18,343,969
DIVIDENDOS	MAY. 2011	1.0030	18,399,001	11,409,671	11,390,700		18,417,972
ACTUALIZACION	DIC. 2011	1.0350	19,062,601			Pérdida Fiscal	19,062,601
DIVIDENDOS	MAY. 2012	1.0033	19,125,508	14,669,577	14,675,460		19,119,625
DIVIDENDOS	OCT. 2012	1.0228	19,555,552		1,615,890		17,939,662
ACTUALIZACION	DIC. 2012	1.0091	18,102,913			Pérdida Fiscal	18,102,913
DIVIDENDOS	MAY. 2013	1.0136	18,349,113	13,541,148	13,541,158		18,349,102
ACTUALIZACION	DIC. 2013	1.0257	18,820,674			Pérdida Fiscal	18,820,674
DIVIDENDO	MAY.2014	1.0091	18,991,942		13,562,880		5,429,062
ACTUALIZACION	DIC. 2014	1.0313	5,598,992			Pérdida Fiscal	5,598,992
DIVIDENDO	MAY.2015	1.0000	5,598,992				5,598,992
							5,598,992

Fuente: Elaboración propia.

- II. Determinación del saldo de la CUFIN aplicando el criterio emitido por la SCJN en el sentido de considerar UFIN Negativa en aquellos ejercicios en donde se obtuvo pérdida fiscal.

TIPO DE MOVIMIENTO UFIN	MES DEL		SALDO ACTUALIZADO	IMPORTE DEL DIVIDENDO		UFIN DEL EJERCICIO	SDO.NETO ACTUALIZADO
	MOVIMIENTO	F.APLICADO		COBRADO	PAGADO		
POR ESCISION	21/FEB/2008	1.0000					26,597,104
DIVIDENDOS	NOV.2008	1.0499	27,924,299	7,000,000	7,152,300		27,771,999
ACTUALIZACION	DIC.2008	1.0069	27,963,626			171,420	28,135,046
ACTUALIZACION	DIC. 2009	1.0357	29,139,467			- 70,000	29,069,467
DIVIDENDOS	MAY. 2010	1.0142	29,482,254	8,568,538	8,568,535		29,482,257
DIVIDENDOS	OCT. 2010	1.0161	29,956,921		11,920,500		18,036,421
ACTUALIZACION	DIC. 2010	1.0130	18,270,894			- 1,000,000	17,270,894
DIVIDENDOS	MAY. 2011	1.0030	17,322,707	11,409,671	11,390,700		17,341,678
ACTUALIZACION	DIC. 2011	1.0350	17,948,637			- 1,500,000	16,448,637
DIVIDENDOS	MAY. 2012	1.0033	16,502,917	14,669,577	14,675,460		16,497,034
DIVIDENDOS	OCT. 2012	1.0228	16,873,167		1,615,890		15,257,277
ACTUALIZACION	DIC. 2012	1.0091	15,396,118			- 2,000,000	13,396,118
DIVIDENDOS	MAY. 2013	1.0136	13,578,305	13,541,148	13,541,158		13,578,295
ACTUALIZACION	DIC. 2013	1.0257	13,927,257			- 500,000	13,427,257
DIVIDENDO	MAY.2014	1.0091	13,549,445		13,562,880		(13,435)
ACTUALIZACION	DIC. 2014	1.0313	(13,855)			-300,000	(313,855)
DIVIDENDO	MAY.2015	1.0000	(313,855)				(313,855)
							(313,855)

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar en el primer cuadro no se está generando UFINES negativas en aquellos ejercicios en donde se obtuvo pérdida fiscal, en virtud de que no se está aplicando el criterio emitido por la SCJN en el sentido de considerar como resultado fiscal de cero en aquellos ejercicios en donde se obtuvo una pérdida fiscal. Lo anterior, ocasiona que el saldo de la CUFIN no se vea disminuido y por lo tanto sea suficiente para cubrir los pagos de dividendos.

En cambio, en el segundo cuadro se puede apreciar que aplicando el criterio de la SCJN de considerar UFIN Negativa en aquellos ejercicios en donde se obtuvo pérdida fiscal puede generar efectos desfavorables para las empresas. Como se puede observar al generar UFINES Negativas en los ejercicios de 2009 a 2014, se tiene que el saldo de la CUFIN se vea disminuido considerablemente hasta llegar a un momento en que la empresa tenga reparto de dividendos que exceden el saldo de la CUFIN, por lo que se tendría que pagar el impuesto correspondiente.

Bibliografía

- Arrijoa, V. (1996). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
- Calvo, N. (2000). *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. México: THEMIS.
- Calvo O. (s.f.). *Derecho Tributario I*. CIVITAS.
- Carrasco, H. (2001). *Derecho fiscal I*. México: IURE Editores SA de CV.
- De la Garza, S. (2001). *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa Hermanos.
- Fernández,R. (2000). *Derecho Fiscal*. México: Mc Graw-Hill.
- Guastini, R. (2003). *Estudio sobre la interpretación jurídica* .
- Manautou, M. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario*. México: Porrúa.
- Máynez, G. (2008). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa.
- Serra,R. (1996). *Derecho Administrativo*. México.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires Argentina: Depalma.