

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 498/2005.
QUEJOSA:*****.**

**MINISTRA PONENTE: MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.
SECRETARIA: MA. DE LA LUZ PINEDA PINEDA.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día dieciocho de noviembre de dos mil cinco.

Vo.Bo.

VISTOS, Y;

RESULTANDO:

Cotejado.

PRIMERO. Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el diez de junio de dos mil cuatro, *********, a través de su representante legal*********, promovió juicio de amparo directo contra la autoridad y por el acto que se indica a continuación:

“AUTORIDAD RESPONSABLE:

Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

ACTO RECLAMADO:

La sentencia definitiva dictada el 2 de abril de 2004, por la Cuarta Sala Regional Metropolitana del

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante la cual al resolver el juicio de nulidad**, reconoció la validez de la resolución impugnada.--- En la sentencia reclamada se aplicó, en perjuicio de la quejosa, lo dispuesto por el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, que establece la obligación de aplicar el factor de 1.5385 a los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales para la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente, que se estima inconstitucional, lo cual será materia de los conceptos de violación como lo ordena el artículo 166, fracción IV, segundo párrafo de la Ley de Amparo.”***

SEGUNDO. La parte quejosa señaló como garantías individuales violadas, las contenidas en los artículos 1º, 14, 16, 17, 31, fracción IV y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, narró los antecedentes del caso y formuló los conceptos de violación que estimó oportunos, y con relación al tema de inconstitucionalidad, adujo los siguientes:

“SEGUNDO. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 123, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL VIOLAR LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.--- Todo tributo que pretenda ser constitucional debe ajustarse a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos. Dicho precepto establece como obligación de todos los mexicanos el contribuir al gasto público así de la Federación, como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.--- Del artículo antes citado, se desprenden básicamente tres garantías individuales a las que todo gobernado tiene derecho en materia impositiva, a saber: A. Garantía de proporcionalidad. B. Garantía de legalidad; y C. Garantía de equidad.--- Cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que el constituyente de 1916 y 1917 concedió al legislador facultades para establecer contribuciones, pero también lo limitó a respetar estas garantías.--- En el caso a estudio, el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001 es inconstitucional, toda vez que viola la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.--- En efecto, la disposición constitucional antes invocada, establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.--- El principio de proporcionalidad consiste en que todos los sujetos pasivos de la relación tributaria contribuyan al gasto público de acuerdo con su auténtica capacidad económica. Lo anterior ha sido expresamente

reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se desprende de la jurisprudencia que a continuación se cita:--- “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.” (Se transcribe).--- Ahora bien, en la sentencia recurrida la Sala responsable aplicó, en perjuicio de mi representada, lo dispuesto por el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, el cual establece que para la determinación y pago del citado gravamen, se deberá aplicar la tasa del 5% al monto que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor 1.5385.--- El factor 1.5385 previsto en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, se estima inconstitucional, al violar la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, como se demuestra a continuación:--- La base del impuesto sobre la renta en el régimen de dividendos se constituye por el monto de las utilidades distribuidas por las personas morales a sus accionistas y sobre ese monto las personas morales que efectúen tales pagos deben de retener el 5% por concepto del citado impuesto, al ser ésta la tasa aplicable para la retención en comento.--- El factor previsto por el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional, y por lo tanto, las empresas morales de las que es accionista

mi mandante no se encuentran obligadas a aplicarlo al efectuar la retención del 5% por concepto del impuesto sobre la renta, sobre el monto de las utilidades o dividendos, ni a multiplicar las cantidades distribuidas por el factor de 1.5385, debido a que el resultado obtenido amplía (aumenta) ficta y artificialmente la base del impuesto, dejando de atender al ingreso o renta real conforme al cual se modifica su patrimonio.--- Como se dijo, el objeto del tributo en cuestión lo constituyen los ingresos percibidos por dividendos o utilidades distribuidas por personas morales, de lo que se desprende que lo que grava el legislador en materia de dividendos es la modificación positiva en el patrimonio de los accionistas de tales personas morales, con motivo del dividendo percibido, de tal forma que es en la medida en que aquél se percibe en la que se está obligado al pago del impuesto, sin que se justifique que a través de un factor se eleve la base gravable del tributo, pues ello implica una violación al principio de proporcionalidad tributaria, previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.-- En el caso concreto, la base gravable del impuesto sobre la renta, aplicable a los ingresos obtenidos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se integra por el monto de los dividendos o utilidades (ganancias) distribuidas por las personas morales a sus accionistas, multiplicado por el factor de 1.5385.

Posteriormente, al resultado que se obtenga de la operación aritmética anterior, se aplica la tasa del 5% para determinar el tributo a cargo del contribuyente, el cual debe ser retenido y enterado al fisco federal por la persona moral que haga estos pagos.--- Lo anterior, conforme a lo dispuesto por el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, el cual establecía en la parte conducente, lo siguiente:--- “Artículo 123.” (Se transcribe).--- Como se desprende del precepto anterior, las personas que perciban dividendos o utilidades, como mi mandante, distribuidos por las personas morales de las que es accionista, están obligadas a pagar, vía retención, el impuesto sobre la renta correspondiente a esos ingresos, a la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el monto de tales dividendos o utilidades por el factor de 1.5385, lo que incrementa artificialmente la base gravable y, por ende, no determina su verdadera capacidad contributiva.--- Evidencia aún más la inconstitucionalidad del citado artículo 123, el siguiente ejemplo:--- Supongamos que una empresa distribuye utilidades en cantidad de \$100.00, se encuentra obligada a efectuar la siguiente operación:-- a) Multiplicar 100 por el factor de 1.5385, lo que da como resultado \$153.85.--- b) Aplicar el 5% sobre \$153.85, lo que da como resultado la cantidad de \$7.69.--- Ahora bien, si en vez de multiplicar el dividendo por el inconstitucional factor previsto por

el legislador, la empresa se concretará a aplicar la tasa de retención del 5% sobre la utilidad de \$100.00, se tendría como resultado la cantidad de \$5.00.--- Lo anterior, pone de manifiesto que en aplicación del sistema de retención previsto por el legislador en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, el sujeto pasivo de la contribución no aplica la tasa fija del 5% sobre el dividendo o utilidad percibido, sino que al multiplicar éste por el factor que se prevé, aumenta la base a un 7.6925%, cantidad que no corresponde al ingreso o renta real conforme al cual se modifica el patrimonio del contribuyente y, en consecuencia, no representa su verdadera capacidad contributiva.--- Lo anterior trae como consecuencia, que a través del sistema previsto por el Legislador Federal en materia de dividendos, el socio o accionista como mi representada tribute en una proporción mayor a la renta real y efectivamente percibida, lo cual es inconstitucional.--- El hecho de que no se tome en consideración la modificación real de (sic) contribuyente y que se determine un aumento ficticio en la base del tributo sin justificación jurídica, altera el monto de la contribución que debe enterar vía de retención de la persona moral que los distribuye, sin que haya operado en la realidad un cambio real en el patrimonio de los causantes que los afecte en forma positiva, sino como resultado de una mera ficción o lo que es lo mismo, sin tomar en cuenta la capacidad

contributiva real de los sujetos al régimen de dividendos.--- La inconstitucionalidad sostenida por la hoy quejosa del precepto legal que nos ocupa, ha sido confirmada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente:--- “DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A SOCIEDADES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO QUE SE OBTENGA DE APLICAR LA TASA DEL 5% SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE MULTIPLICAR AQUÉLLOS POR EL FACTOR PREVISTO EN EL PROPIO ARTÍCULO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.” (Se transcribe).- -- De la anterior transcripción, se desprende que el sistema de retención previsto por el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, no toma en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente, sino que determina un aumento en la base gravable del tributo a través de la aplicación del citado factor, sin justificación alguna, al ser producto de una mera ficción, es decir, sin atender a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes sujetos al régimen de dividendos.--- De igual forma, resulta aplicable por analogía, la jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial

de la Federación, Novena Época, marzo 2003, tomo XVII, páginas 1587 y 1588, que expresamente señala lo siguiente:--- “PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL DOS, VIOLA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL FIJAR LA BASE DEL IMPUESTO EN LAS CONTRAPRESTACIONES POR EL USO O GOCE TEMPORAL DEL INMUEBLE ATENDIENDO AL FACTOR 10.0.” (Se transcribe).--- En relación a lo anterior, nuestro Máximo Tribunal, al resolver la contradicción de tesis 17/2003, concluyó que la aplicación de un factor, a la base gravable de un impuesto es inconstitucional al violar la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que aumenta o amplía ficticiamente el patrimonio de los contribuyentes y, por ende, no representa su verdadera capacidad contributiva, como se advierte de la siguiente jurisprudencia:--- “PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002, AL INCLUIR EL FACTOR 10.00 EN EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, RESPECTO DE INMUEBLES QUE SE OTORGAN EN USO O GOCE TEMPORAL, INCLUSIVE PARA LA INSTALACIÓN O

FIJACIÓN DE ANUNCIOS O CUALQUIER OTRO TIPO DE PUBLICIDAD, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.” (Se transcribe).--- Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido en jurisprudencia que la base gravable de los tributos debe determinarse sobre bases reales y existentes, mas no sobre aspectos ficticios que, al no afectar el patrimonio de los contribuyentes, no indican su capacidad contributiva y, en caso de que una ley así lo establezca, ésta será contraria a la ley fundamental, toda vez que viola la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, como se desprende de la siguiente transcripción:--- **“RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO.”** (Se transcribe).--- Fortalecen los argumentos expuestos en el presente concepto de violación, las siguientes jurisprudencias de nuestro Máximo Tribunal, aplicables por analogía, al caso en estudio.--- **“RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL**

TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).” (Se transcribe).--- **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.” (Se transcribe).---** *Resulta relevante recordar que las jurisprudencias antes transcritas son de observancia y aplicación obligatoria para ese cuerpo colegiado, en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo.---* *Evidencia aún más la inconstitucionalidad del artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, lo expuesto por nuestro Máximo Tribunal en la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 17/2003, transcrita en páginas anteriores, donde expresamente concluyó: (Se transcribe).---* *Respecto a los criterios jurisprudenciales antes transcritos, es trascendente hacer notar a ese Tribunal Colegiado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha afirmado que con el objeto de conservar la armonía social, la aplicación por el Juez en sus sentencias de precedentes judiciales establecidos, lejos de estar prohibido, redundaría en la satisfacción de los fines del derecho y la administración de justicia al evitar inseguridad, desconfianza y desprestigio del órgano*

jurisdiccional al dictar resoluciones contradictorias, como se advierte en las siguientes tesis aplicables al caso:--- “SENTENCIAS, APLICACIÓN DE PRECEDENTES JUDICIALES EN LAS.” (Se transcribe).--- “ANALOGÍA, APLICACIÓN POR, DE PRECEDENTES JUDICIALES. SATISFACE LOS FINES DEL DERECHO.” (Se transcribe).--- “JURISPRUDENCIA, TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA QUE NO LA CONSTITUYEN. SU APLICACIÓN POR LOS JUECES DE DISTRITO NO CAUSA AGRAVIO.” (Se transcribe).--- “TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE NO CONSTITUYEN JURISPRUDENCIA, APLICADAS POR LOS TRIBUNALES JUDICIALES DEL ORDEN COMÚN.” (Se transcribe).--- “TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA QUE NO CONSTITUYEN JURISPRUDENCIA, LA APLICACIÓN DE LAS, POR LOS JUECES, NO VIOLA EL ARTÍCULO 193 DE LA LEY DE AMPARO.” (Se transcribe).--- En el caso que nos ocupa, la aplicación del factor del 1.5385, previsto en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, amplía de manera ficta la base gravable del impuesto, sin que refleje la verdadera capacidad contributiva de mi mandante, lo cual, como expresamente lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal, es contrario a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.--- En consecuencia, el factor de 1.5385 en análisis, contenido en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, que sirvió de base para reconocer la validez de la resolución impugnada en el juicio del que deriva el acto reclamado, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, al no tomar en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente, sino que determina un aumento en la base gravable del tributo a través de la aplicación del citado factor, al ser producto de una mera ficción, es decir, sin atender a la capacidad contributiva de los contribuyentes sujetos al régimen de dividendos, lo cual confirma la inconstitucionalidad de la sentencia combatida.--- Al violarse en perjuicio de mi mandante la garantía de proporcionalidad jurídica, se estima procedente que ese Tribunal Colegiado conceda el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado en contra de la sentencia reclamada y del factor ya mencionado.--- TERCERO. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 123, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL VIOLAR LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.--- La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley.--- “El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya por sólo ello es inequitativa.”--- Así lo sostuvo, el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos en

la revista de investigación fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, página 78.-

- Adolfo Arrijoja en su obra "Derecho Fiscal" (Ed. Themis, 1a. Ed. 1982, Pág. 81), 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.--- Lo anterior nos lleva a concluir que los actos generales relativos a obligaciones impositivas, deben ir dirigidos a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos para que reciban un mismo trato. De no cumplir lo anterior estamos en presencia de un acto inequitativo y, por ende, violatorio del artículo 31, fracción IV, constitucional.--- Así, la equidad exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los 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.--- Lo expuesto, ha sido igualmente confirmado por diversos criterios adoptados por el Poder Judicial de la Federación, como se advierte de los que se transcriben a continuación:--- "PROPORCIONALIDAD

Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”

(Se transcribe).--- “IMPUESTOS. VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS (HONORARIOS POR ACTIVIDADES PROFESIONALES).” (Se transcribe).---

En este orden de ideas, es claro que la garantía de equidad establecida en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política, radica en la igualdad ante la misma ley de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago, así como la desigualdad de trato para aquellos que se ubican en supuestos diferentes.--- De lo anterior, necesariamente se concluye que el principio de equidad tributaria, el cual debe prevalecer en toda relación jurídico-tributaria, se traduce en la igualdad del sujeto pasivo de la ley fiscal, es decir cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.--- Así, cuando dos contribuyentes se encuentran en el mismo supuesto ante la ley, necesariamente deben ser tratados de la misma forma, siendo que, de lo contrario, el tributo regulado en el ordenamiento de que se trate será inequitativo y, por ende, inconstitucional.--- Aplicando los anteriores razonamientos al caso en estudio, resulta que el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, en el que se basó

la sentencia reclamada, viola la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas físicas, como la quejosa se encuentran obligadas a pagar, vía retención, diversas cantidades por concepto del citado tributo a su cargo por los dividendos que distribuyen las personas morales de las que son accionistas en su favor, cuando aquellas personas morales mexicanas que perciben ingresos por la distribución de dividendos o utilidades de otras personas morales mexicanas no tienen la obligación de enterar importe alguno por el mencionado gravamen.--- Lo anterior, evidencia la inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, pues no obstante que la quejosa se encuentra en las mismas condiciones que aquellas personas morales contribuyentes que reciben dividendos de otras empresas mexicanas y que, por lo tanto, no tienen la obligación de enterar, vía retención, importe alguno por concepto de impuesto sobre la renta derivado de la distribución de dividendos, al ser una persona física que recibe dividendos y compartir con ellos el carácter de contribuyente del gravamen, tiene la obligación de pagar, vía retención el 5% del importe que resulte de multiplicar el monto de los dividendos por el factor 1.5385.--- El tributo que se impugna deviene irremediabilmente en inconstitucional, en virtud de que da un trato desigual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley. --- En efecto, el artículo 123, fracción IV, de la Ley

del Impuesto sobre la Renta, establece que tratándose de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales mexicanas a personas físicas, se deberá de pagar una tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades obtenidos por el factor 1.5385, el cual deberá ser retenido por la sociedad que distribuya dichos dividendos.--- Del análisis que sus Señorías realicen del dispositivo legal cuya inconstitucionalidad se reclama, resulta que las personas físicas mexicanas, por los dividendos que distribuyan personas morales en su favor, se encuentran obligadas a pagar, vía retención, el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidas por el factor 1.5385.--- Sin embargo, en el caso de que las personas morales mexicanas perciban ingresos por la distribución de dividendos de otras sociedades residentes en el país, no estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta generado por tales ingresos, sin que exista justificación constitucional alguna para ese trato desigual, pues en ambos casos se trata de personas que obtienen ingresos por los dividendos distribuidos y que tienen el carácter de contribuyentes del mencionado gravamen.--- Efectivamente, la situación igual consiste en que en ambos casos las personas, ya sean físicas o morales que perciben ingresos por dividendos o utilidades son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Sin

embargo, por el hecho de que la hoy quejosa es una persona física que recibe dividendos de personas morales mexicanas, se encuentra obligada a pagar, vía retención el impuesto sobre la renta correspondiente de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, lo que no ocurre con las sociedades mexicanas (personas morales) que al igual que la quejosa perciben ingresos por la distribución de dividendos por parte de las personas morales mexicanas de las que son accionistas, sin que haya justificación para tal distinción.--- El trato desigual consiste en que en el supuesto de que los dividendos sean distribuidos a sociedades residentes en México éstas no se encuentran obligadas a pagar, vía retención, el impuesto sobre la renta correspondiente, mientras que las personas físicas, como la hoy quejosa, se encuentran obligadas a enterarlo en los términos de la fracción IV, del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por el simple hecho de tratarse de una persona física, no obstante que en ambos casos se encuentran en igualdad de circunstancias, por lo que ese trato distintivo resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria consagrada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.--- En efecto, las personas morales que, al igual que mi representada, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y reciben exactamente el mismo ingreso, no están obligadas a

acumular a la totalidad de sus ingresos, aquellos que reciban por concepto de dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México, por tanto, no enteran el impuesto sobre la renta por este concepto, mientras que mi mandante, por ser persona física si debe acumularlos y pagar dicho tributo, situación que se estima inequitativa al otorgar a dos causantes que reciben el mismo ingreso, un tratamiento desigual que no tiene justificación alguna.--- Efectivamente, no existe justificación constitucional ni legal, para que las personas físicas, que como mi mandante, obtengan ingresos por dividendos distribuidos por personas morales, se encuentren sujetas al pago, vía retención, del impuesto sobre la renta y en cambio, las personas morales por los ingresos que obtienen por el mismo concepto (distribución de dividendos), no tienen la obligación de acumularlos para el cálculo de la citada contribución, y por ende, no tienen la obligación de pagarlo.--- Lo anterior, pone de manifiesto, el trato desigual que da el legislador a contribuyentes que obtienen ingresos por los mismos conceptos, es decir, si los dos obtienen ingresos por conceptos de dividendos, se les debe dar el mismo tratamiento, sin que se pudiera pensar válidamente que por el hecho de que unos sean personas físicas y otros morales, sea elemento suficiente para que se les considere en una situación de desigualdad.--- Es aplicable el siguiente criterio

adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:--- “EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTE.” (Se transcribe).--- Lo anterior trae como consecuencia que es jurídicamente inadmisibile pensar que por el hecho de que los dividendos sean distribuidos a personas físicas, las sociedades de las que es accionista la quejosa, se encuentran obligadas a retenerle y a enterar el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de los mismos, mientras que otras sociedades que reciben dividendos distribuidos por otras personas morales residentes en el país se ven beneficiadas al no tener la obligación de enterar tal contribución.--- Como se ha demostrado, mi mandante se encuentra en una situación de desigualdad frente a las personas morales que perciben ingresos por los dividendos distribuidos por otras sociedades residentes en México, debido a que la disposición tildada de inconstitucional sólo obliga a las personas físicas que, como mi representada, reciben ingresos por los dividendos distribuidos en su favor por las empresas de las que son accionistas a enterar el impuesto sobre la renta a su cargo por concepto de tales dividendos, lo que implica un trato inequitativo prohibido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, razón por la cual se estima procedente que ese Tribunal Colegiado

conceda a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita.--- CUARTO. VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE IGUALDAD, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADAS EN EL ARTÍCULO 1º, 16 Y 133 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA.--- El artículo 1º de la Constitución General de la República establece lo siguiente:--- “Artículo 1º (Se transcribe).--- Lo anterior constituye la garantía individual de igualdad jurídica, consistente en que todos los hombres, sin excepción, deben ser titulares de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones. Ignacio Burgoa en su obra “Las Garantías Individuales.” (Editorial Porrúa, S.A. 24a. Edición, México 1992, Pág. 251) señala lo siguiente:--- (Se transcribe).--- De lo anterior se advierte que la igualdad, como garantía individual, es un conjunto de posibilidades y capacidades imputables al gobernado, en cuanto a que esté en aptitud de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones que otras personas que se encuentran en una misma situación.--- Ahora bien, el criterio que sirve de base para definir la situación en que se encuentran los gobernados, que dará origen a que estén en posibilidad de ser sujetos de los mismos derechos y de las mismas obligaciones, tiene su apoyo en la propia naturaleza de la persona, sujeto de derechos fundamentales, y trátase de individuos o de personas morales reconocidas por la ley. Así las

cosas, la situación en la que debe prevalecer la igualdad como garantía individual no se forma como consecuencia de una cierta posición económica o jurídica (propiedad, posesión, etc.), sino con base en situaciones generales, debidamente justificadas a la luz de nuestra Carta Magna.--- Lo anterior se confirma con el siguiente criterio adoptado por el Poder Judicial de la Federación:--- “... la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del ciudadano del 26 de agosto de 1789, que instituyó, por vez primera, como garantía de la persona humana, que la ley debe ser la misma para todos, está fuera de toda discusión ... La Constitución de Apatzingan del 22 de octubre del año de 1814, recoge estos principios de las constituciones de Francia y de los Estados Unidos de América, y los dispuso así en su artículo 19, que la ley debe ser igual para todos, principios respetados y conservados ... de este texto tan claro de la declaración se pretende concluir que ésta proclama la igualdad material o económica o aun intelectual de los hombres, y así, sujetarlos a una especie de nivelación general...”.--- Por su parte, las garantías de legalidad, seguridad jurídica y fundamentación y motivación consagradas en el artículo 16 constitucional, se traducen, como se ha demostrado en los conceptos de violación anteriores, en que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, esto es, que los motivos o causas que haya tenido la autoridad para emitir un determinado acto, encuadren dentro del

supuesto normativo establecido por nuestra Carta Magna, debiendo señalarse las disposiciones legales en que se apoya la autoridad para emitir el citado acto.--- Aplicando los anteriores razonamientos constitucionales, doctrinales y judiciales al caso a estudio, resulta que la sentencia combatida es inconstitucional, toda vez que reconoció la validez de la resolución impugnada, fundándose en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que es contrario a las garantías de igualdad en relación con las de fundamentación y motivación.--- En efecto, la Sala responsable apoyó su ilegal e inconstitucional actuación en el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual al dar un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, viola lo dispuesto por los artículos 1º, 14, 16 y 133 constitucionales.--- Lo anterior es así, toda vez que la disposición legal antes precisada impone cargas tributarias a las que no están obligadas las personas morales mexicanas que reciben ingresos por la distribución de utilidades o dividendos de otras personas morales mexicanas, violando las garantías de igualdad en relación con las de fundamentación y motivación establecidas en el artículo 16 constitucional.--- En efecto, el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, obliga a las personas físicas que reciben ingresos por la distribución de dividendos a pagar, vía retención el 5% del importe que resulte de

multiplicar el monto de los dividendos por el factor de 1.5385, mientras que las empresas mexicanas que también perciben ingresos por los dividendos distribuidos en su favor por otras personas morales mexicanas no se encuentran obligadas a pagar importe alguno por concepto del citado tributo.--- Lo anterior, se traduce en que el artículo que se tilda de inconstitucional, otorga un trato fiscal preferencial a las personas morales, siendo que ello se encuentra expresamente prohibido en el artículo 1º constitucional que la A quo pasó por alto.--- En efecto, el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001, indica que las personas morales mexicanas que hicieren pagos por concepto de dividendos, tendrían, entre otras obligaciones, la de retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385 cuando los dividendos o utilidades se distribuyan a personas físicas.--- De lo anterior se advierte claramente, que las personas morales que paguen dividendos a nacionales mexicanos, (única y exclusivamente estarán obligadas a retener impuestos cuando esos pagos se hagan a las personas físicas), quedando excluidas de esta obligación las personas morales nacionales de México que también los reciban.--- En otras palabras, las personas morales de México no están sujetas a pagar, vía retención, cantidad alguna por concepto de

impuesto sobre la renta derivado de los dividendos que reciban de otras personas morales mexicanas, mientras que las personas físicas del país, como la quejosa, sí están sujetas a pagar, vía retención, el impuesto sobre la renta por los dividendos percibidos de las empresas mexicanas de las que sean accionistas.--- En este orden de ideas, en virtud de que las personas morales mexicanas no están sujetas a pagar, vía retención, cantidad alguna por los dividendos que reciban de otras personas morales mexicanas, tampoco lo deben estar las personas físicas, tomando en consideración lo dispuesto por el artículo 1º constitucional, el cual evidentemente la Sala A quo violó, en perjuicio de la quejosa, por falta de observancia y aplicación al caso concreto.--- De lo anterior, se evidencia la inconstitucionalidad del artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que otorga un trato distinto a aquellos contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica.--- Como ese Tribunal Colegiado podrá advertir de las manifestaciones vertidas con anterioridad y lo resuelto en la sentencia impugnada, por lo dispuesto por el artículo 123 antes citado, las personas físicas como la quejosa tienen la obligación de pagar el impuesto sobre la renta a su cargo que se cause con motivo de la distribución de dividendos en su favor, aun cuando se encuentra en una situación igual a aquellos contribuyentes que se encuentran exentos de tal obligación (pagar, vía

retención el impuesto sobre la renta), a saber, ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y percibir ingresos por concepto de utilidades o dividendos, lo que implica una violación, en perjuicio de mi mandante, de la garantía de igualdad jurídica consagrada en el artículo 1° constitucional, en relación con la de seguridad jurídica establecida en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, al otorgarle a mi representada un tratamiento distinto respecto de aquellas personas que no tienen obligación de pagar importe alguno por concepto del impuesto sobre la renta derivado por la distribución de dividendos.---

Para que el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viole las garantías de igualdad y seguridad jurídicas, debiera otorgársele el mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentran en la misma situación, es decir, a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que reciben dividendos de las empresas de las que son accionistas, sobre las mismas bases y sin discriminación alguna.---

En nuestro régimen constitucional, la garantía de igualdad es una institución jurídica cuyo respeto siempre ha sido reconocido como importante elemento para mantener el estado de derecho.---

Lo anterior se advierte de diversos tratados y/o convenciones celebrados por nuestro país. Tal es el caso del artículo 24 de la “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, cuyo texto fue publicado en el Diario Oficial de la

Federación el 7 de mayo de 1981, que expresamente establece el principio de igualdad, al señalar que “todas las personas son iguales ante la ley.”--- Esa convención, al haber sido celebrada por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y ratificada por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, según aparece en la citada publicación oficial del 7 de mayo de 1981, constituye Ley Suprema de la Unión, en los términos del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.--- Lo anterior, significa que el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debió cumplir la citada Convención Americana sobre Derechos Humanos a la luz del artículo 133 constitucional lo cual, como puede advertirse, no ocurrió, originándose una violación adicional a una garantía constitucional en perjuicio de la hoy quejosa.--- Debido a que el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente obliga a las personas físicas que reciben ingresos por los dividendos distribuidos por personas morales a pagar el importe del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385, resulta que se violan, en perjuicio de la quejosa, las garantías de igualdad y seguridad jurídicas consagradas en los artículos 1º y 16 constitucionales y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, este ultimo en relación con el artículo 133 constitucional, al tratar a los

iguales de manera desigual, sin justificación constitucional alguna, razón por la cual se estima procedente que ese Tribunal Colegiado otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión que solicita.”

TERCERO. Por acuerdo de veinticuatro de septiembre de dos mil cuatro, el Presidente del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, admitió la demanda de amparo registrándola con el número DA.-*****, y con fecha cuatro de febrero de dos mil cinco, dictó sentencia en la que resolvió conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa *****, por las razones que a continuación se exponen:

“... NOVENO. En su segundo concepto de violación, aduce la quejosa, en síntesis, que el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta dos mil uno, es inconstitucional por violar la garantía de proporcionalidad tributaria contemplada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.--- Argumenta que la violación señalada se genera porque la base del impuesto sobre la renta en el régimen de dividendos se constituye por el monto de las utilidades distribuidas por las personas morales a sus accionistas y sobre ese monto, las personas morales que efectúen los pagos deben retener el 5% por concepto del citado impuesto, que es la tasa aplicable al respecto, pero que al determinar la base señalada, las personas

morales que efectúan ese pago, por disposición expresa del reclamado artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deben multiplicar las cantidades distribuidas por el factor de 1.5385, operación que de manera ficticia y artificial, incrementa la base del impuesto, distorsionando así la capacidad contributiva del accionista, puesto que deja de atenderse al ingreso o renta real conforme al que se modifica su patrimonio.--- Agrega que el objeto del tributo está constituido por los ingresos percibidos por dividendos o utilidades que distribuyen las personas morales a sus accionistas, en la medida que éstos ven incrementado su patrimonio con esa percepción, por lo que no se justifica que mediante la aplicación del factor previsto en el citado precepto legal, se eleve de manera artificial la base gravable, e invoca en apoyo de su planteamiento, tesis jurisprudenciales en que se ha definido la inconstitucionalidad de los artículos 14, 16, 78-A y 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, en virtud de que violan la garantía de proporcionalidad tributaria por la aplicación de diversos factores para efectos de la determinación de la base gravable.--- Es fundado el citado concepto de violación, tal como enseguida se explica.--- Para sustentar tal aseveración, ha de tenerse en consideración, en primer término, que tal como se ha reseñado en el

considerando séptimo del presente fallo, la hoy quejosa formuló consulta ante la autoridad fiscal, la que en respuesta le comunicó que, en observancia del artículo 10-A, con remisión expresa al diverso 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil uno, para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta respecto de dividendos o utilidades que perciba de personas morales de las que es accionista, debe ser aplicado el factor 1.5385 establecido en el segundo de los preceptos mencionados, al monto de los dividendos o utilidades a distribuir, y sobre el resultado así obtenido, aplicar la tasa legalmente prevista, respuesta que fue reconocida como válida por la responsable.--- Lo anterior, pone de manifiesto que existe un acto concreto de aplicación en perjuicio de la quejosa, que la legitima para combatir en este juicio de garantías, el precepto legal que tilda de inconstitucional, tal como lo ha definido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis jurisprudencial número 2ª. /J. 23/93, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo 72, diciembre de 1993, página 22, de rubro y texto siguiente:--- "CONSULTA. EL DESAHOGO DE UNA, POR LAS ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN DE LA LEY EN QUE SE FUNDA." (Se transcribe).--- Ahora bien, por

disposición expresa del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, así como del Distrito Federal o del Estado y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, prescripción que ha sido interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que obliga al legislador a prever las disposiciones adecuadas de manera que, entre otros requisitos, la carga tributaria que cada gobernado deba soportar, sea acorde con su capacidad contributiva.--- En ese contexto, conviene recordar que el precepto legal materia de la reclamación, es del tenor literal siguiente:--- "Artículo 123. Las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones:--- IV. Retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385 o, en el supuesto del segundo párrafo del artículo 122, sobre la cantidad a acumular en los términos de dicho párrafo, cuando los dividendos o utilidades se distribuyan a personas físicas.--- ..."--- Tal como sostiene la quejosa, el precepto legal en cita incrementa, sin causa alguna que lo justifique, el ingreso obtenido por las utilidades distribuidas, lo que se traduce en el establecimiento de una base gravable que no corresponde a un ingreso real, sino a uno ficticio,

superior al realmente percibido por los accionistas que perciben dividendos o utilidades de personas morales.--- La disposición en cita, encuentra su origen próximo en el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de mil novecientos noventa, que establecía la posibilidad de que las personas físicas acumularan a los demás ingresos, los provenientes de dividendos percibidos, en cuyo caso debían multiplicar éstos por el factor de 1.82.--- El referido precepto era del tenor literal siguiente:--- "Artículo 122." (Se transcribe). --- El numeral citado fue modificado en el año de mil novecientos noventa y uno, cambiando el factor en él señalado, por el de 1.54 y posteriormente, mediante decreto de treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, fue sustituido nuevamente, ahora por el factor 1.5385.--- Cabe destacar que la diferencia primordialmente establecida en ese último decreto legislativo radica en que anteriormente, la aplicación del factor previsto era opcional, mientras que a partir de mil novecientos ochenta y nueve, se estableció como obligación a cargo de la persona moral que distribuye dividendos o utilidades, la de retener el cinco por ciento sobre los montos distribuidos, una vez que hubiese aplicado a éstos, el mencionado factor 1.5385.--- De las respectivas exposiciones de motivos que se contienen en las iniciativas que dieron lugar al establecimiento de las disposiciones antes

mencionadas, no se advierte que se indiquen los motivos que determinaron el establecimiento del factor en cuestión.--- En efecto, en la parte conducente de iniciativa relativa a la primera de las disposiciones indicadas, se manifestó lo siguiente:--- (Se transcribe).--- En la iniciativa que dio lugar a la primera reforma se señaló, en lo conducente, lo siguiente: (Se transcribe).--- Finalmente, la iniciativa relativa a la segunda reforma relativa al factor que nos ocupa decía en lo que interesa al caso, lo siguiente:(Se transcribe).--- De las transcripciones que preceden se advierte que el legislador no expuso la razón jurídica con base en la cual determinó que para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta debía aplicarse el factor 1.5385 al monto de los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales a personas físicas.--- Conviene precisar que dicha omisión en las exposiciones de motivos transcritas, no hace por sí misma, inconstitucional la disposición, puesto que ellas no son elementos determinantes de la validez de las leyes, tal como lo ha definido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis jurisprudencial que con el número 220 aparece publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, tomo I, materia constitucional, página 210, con el rubro y texto siguientes:--- "LEYES. NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE APARTEN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE

LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN.” (Se transcribe).--- Por otra parte, se advierte que la motivación del legislador en relación con las reformas a que dieron lugar las iniciativas relativas a las exposiciones de motivos antes citadas, consiste en evitar la evasión fiscal, aumentar la recaudación y procurar la reinversión de utilidades, cuestiones entre las que no se encuentra la justificación a la inclusión del factor que nos ocupa.--- Aunado a lo anterior, ha de tenerse en cuenta que el objeto del tributo los constituyen los ingresos percibidos en términos de lo previsto en el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en cuestión, que dispone lo siguiente: (Se transcribe).--- Del texto del precepto citado se advierte que, conforme a las hipótesis en él contempladas, lo que el legislador gravó para efectos del impuesto sobre la renta en materia de dividendos, consiste en la modificación positiva en el patrimonio del accionista con motivo del dividendo o la utilidad que hubiese percibido, y que es en esa medida en la que se encuentra obligado, sin que se advierta la existencia de causa alguna que justifique el que mediante la aplicación de un factor legalmente establecido, pueda estimarse que esa modificación positiva tiene un alcance superior al que realmente le corresponde.--- Por tanto, la prescripción legislativa que dispone el incremento de esa modificación mediante la aplicación de un factor, provoca que el accionista tribute en una proporción mayor a aquella

que corresponde a la renta efectivamente percibida, lo que conlleva que no se respete la garantía de proporcionalidad tributaria del sujeto pasivo del gravamen, puesto que no se atiende a su capacidad contributiva, entendida ésta tal como la ha definido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, según se observa en la tesis jurisprudencial número P./J. 109/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, página 22, con el rubro y texto siguientes:--- "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS." (Se transcribe).--- En tal contexto, es evidente que el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil uno, viola el referido principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que sin causa alguna que lo justifique, ordena la aplicación del factor 1.5385 al monto de los dividendos o las utilidades que las personas morales distribuyen a las personas físicas, y que sobre el resultado obtenido apliquen la tarifa del 5% para determinar el impuesto a pagar, con lo cual, la base gravable se ve alterada, puesto que no representa el incremento real en el patrimonio del receptor, y por tanto no refleja la capacidad contributiva real del sujeto pasivo del gravamen; es decir, que se impone a éste una carga tributaria superior a aquella que en

realidad le corresponde, al fijar la renta recibida, en un monto mayor al que efectivamente ha percibido.--- Es aplicable al caso, de manera analógica, la tesis sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada con el número 81 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación dos mil dos, tomo I, materia constitucional, precedentes relevantes, página 300, con el rubro y texto siguientes:--- “DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A SOCIEDADES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO QUE SE OBTENGA DE APLICAR LA TASA DEL 5% SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE MULTIPLICAR AQUELLOS POR EL FACTOR PREVISTO EN EL PROPIO ARTÍCULO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.” (Se transcribe).- -- Por tanto, procede declarar fundado el concepto de violación que nos ocupa, y suficiente para conceder el amparo impetrado, para el efecto de que la Sala deje insubsistente la sentencia reclamada y en su lugar dicte otra en la que atienda a la inconstitucionalidad del precepto que nos ocupa, aplicado por la autoridad demandada al contestar la consulta fiscal ante ella formulada por la hoy quejosa y, en tal sentido, declare la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que en la respuesta que

emita la autoridad fiscal, se indique que al determinar la base gravable del impuesto sobre la renta generado por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales a personas físicas, no es aplicable el factor 1.5385 previsto en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil uno, en virtud de la inconstitucionalidad aquí declarada.--- La conclusión así alcanzada hace innecesario el análisis de los restantes conceptos de violación, puesto que su examen en nada podría variar el sentido del presente fallo.--- Al respecto es aplicable la tesis jurisprudencial sustentada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a su anterior integración, publicada con el número 107 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, tomo VI, materia común, página 85, de rubro y texto:--- “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ESTUDIO INNECESARIO DE LOS.” (Se transcribe).”

CUARTO. Inconforme con dicha determinación, la autoridad tercero perjudicada Secretaría de Hacienda y Crédito Público, interpuso en su contra recurso de revisión ante el propio Tribunal del conocimiento, el que por auto de veintiocho de febrero de dos mil cinco, ordenó se remitiera el recurso y los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

QUINTO. Por acuerdo de treinta y uno de marzo de dos mil cinco, el Presidente de este Alto Tribunal, admitió el mencionado recurso, registrándolo con el número 498/2005, asimismo ordenó notificar a la autoridad responsable y dar vista al Procurador General de la República a efecto de que manifestara lo que a su interés conviniera, en ese mismo acuerdo se ordenó turnar el asunto a la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

El Agente del Ministerio Público Federal no formuló pedimento.

SEXTO. Previo dictamen de la Ministra Ponente, el asunto quedó radicado en esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SÉPTIMO. Mediante escrito recibido en la Oficialía de Certificación Judicial y Correspondencia de este Alto Tribunal el cinco de abril de dos mil cinco, la quejosa por conducto de su autorizado, presentó escrito de alegatos en el que manifiesta que es improcedente el presente recurso de revisión, debido a que no se cumplen los requisitos de importancia y trascendencia que refieren el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal.

OCTAVO. En sesión de cuatro de mayo de dos mil cinco, los señores Ministros de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordaron que el asunto se remitiera al Pleno de este Alto Tribunal, para su resolución; y con posterioridad, se radicó de nueva cuenta este asunto en esta Segunda Sala.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto del diez de junio de mil novecientos noventa y nueve, 84, fracción II, de la Ley de Amparo; 11 fracción V y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto Primero, fracción II, incisos b) y c), del Acuerdo General Plenario 5/1999, publicado el veintidós de junio del citado año en el Diario Oficial de la Federación; y los puntos Tercero, fracción II y Cuarto del diverso Acuerdo General Plenario 5/2001, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno; en virtud de que aun cuando se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo en la que se decidió sobre la constitucionalidad del artículo 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y si bien subsiste la cuestión de inconstitucionalidad de leyes formulada en la demanda de amparo, existen precedentes sobre el tema que ayudan a resolver el problema planteado, razón por la cual resulta innecesaria la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. El recurso de revisión se encuentra interpuesto dentro del término legal de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, ya que la sentencia recurrida se le notificó a la tercero perjudicada el día dieciséis de febrero de dos mil cinco (foja 151 del cuaderno de amparo) y, el escrito de agravios se presentó

ante el Tribunal Colegiado del conocimiento el día veinticinco del mismo mes y año; esto es, dentro del término legal, una vez descontados los días diecinueve y veinte de febrero por ser sábado y domingo inhábiles en términos de lo dispuesto en los artículos 23 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

TERCERO. Debe analizarse previamente, si el presente asunto reúne los requisitos de importancia y trascendencia a que hace alusión el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal, así como el punto primero del Acuerdo General Plenario 5/1999, que aparece publicado el veintidós de junio del mismo año, para estar en aptitud de decidir sobre la procedencia del recurso de revisión a que este toca se refiere.

Con tal objetivo, debe tenerse presente que este Alto Tribunal al analizar los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal, 83, fracción V, 86 y 93 de la Ley de Amparo, y 10, fracción III y 21, fracción III, incisos a) y b), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, ha precisado cuáles son los requisitos básicos que condicionan su procedencia contra las sentencias dictadas en amparo directo, en la jurisprudencia que lleva por rubro, texto y datos de identificación, los siguientes:

Novena Época.

Segunda Sala.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo XIV, diciembre de 2001

Tesis 2a./J. 64/2001.

Página 315.

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. Los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83, fracción V, 86 y 93 de la Ley de Amparo, 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y el Acuerdo 5/1999, del 21 de junio de 1999, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo, permiten inferir que un recurso de esa naturaleza sólo será procedente si reúne los siguientes requisitos: I. Que se presente oportunamente; II. Que en la demanda se haya planteado la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal y en la sentencia se hubiera omitido su estudio o en ella se contenga alguno de esos pronunciamientos; y III. Que el problema de constitucionalidad referido entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia a juicio de la Sala respectiva de la Suprema Corte; en el entendido de que un asunto será importante cuando de los conceptos de violación (o del planteamiento jurídico, si opera la suplencia de la queja deficiente) se advierta que los argumentos o derivaciones son excepcionales o extraordinarios, esto es, de especial interés; y será trascendente cuando se aprecie la

probabilidad de que la resolución que se pronuncie establezca un criterio que tenga efectos sobresalientes en materia de constitucionalidad; por el contrario, deberá considerarse que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando exista jurisprudencia sobre el tema de constitucionalidad planteado, cuando no se hayan expresado agravios o cuando, habiéndose expresado, sean ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes, siempre que no se advierta queja deficiente que suplir y en los demás casos análogos a juicio de la referida Sala, lo que, conforme a la lógica del sistema, tendrá que justificarse debidamente.”

Del análisis de la jurisprudencia transcrita se evidencia que es indispensable que concurren requisitos mínimos, para que sea procedente el recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en amparo directo, a precisar:

1. La presentación oportuna del recurso.
2. La exposición de argumentos en la demanda de amparo directo sobre la inconstitucionalidad de una norma general (aun en la hipótesis de que se omita su estudio en la sentencia), o que se haya realizado una interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal en la sentencia pronunciada por el Tribunal Colegiado de Circuito, o exista decisión sobre dicho argumento de inconstitucionalidad.

3. El problema de constitucionalidad (por interpretación de forma directa de una norma suprema o por análisis de una inferior jerárquicamente) debe entrañar la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, de acuerdo con bases previstas en acuerdos generales emitidos por este Alto Tribunal.

Además, destaca de la jurisprudencia transcrita que por regla general no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que define el problema de constitucionalidad planteado en la demanda de amparo, o en el recurso de revisión no se hayan expresado agravios, o éstos se estimen ineficaces, inoperantes, inatendibles, insuficientes, entre otras denominaciones análogas, cuando no se actualice ninguno de los supuestos que para suplir la deficiencia de la queja establece el artículo 76 bis de la Ley de Amparo.

En este sentido, debe señalarse que el recurso de mérito sí cumple con los requisitos antes aludidos, en virtud de que en los conceptos de violación la quejosa impugnó de inconstitucional el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el ejercicio fiscal de dos mil uno, y en esta instancia la recurrente tercero perjudicada pretende evidenciar que dicho numeral no es violatorio del principio de proporcionalidad en materia tributaria.

CUARTO. La autoridad recurrente tercero perjudicada, expresa en su escrito de agravios, lo siguiente:

“ÚNICO. Violación a lo dispuesto por los artículos 77 y 78 y demás relativos de la Ley de Amparo, por indebida interpretación y análisis de lo dispuesto por el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el ejercicio fiscal de 2001, toda vez que, contrariamente a lo manifestado por el Tribunal Colegiado, dicho precepto no viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.--- En efecto, la sentencia que se recurre en su parte conducente señala:--- (Se transcribe).--- En efecto, es fundado lo que señala el Tribunal Colegiado del conocimiento en la sentencia que se recurre en el sentido de que el artículo 123, fracción IV, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política General, ya que no se está gravando sobre una base real que son los ingresos realmente percibidos sino sobre una base inexistente.--- Lo anterior, es así ya que las contribuciones, debe ser proporcionales y equitativas para cumplir con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, precepto que no define lo que debe entenderse por proporcionalidad, pero nuestro más Alto Tribunal, ha señalado que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos de la relación tributaria 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.--- También ha señalado nuestro más Alto Tribunal, que los tratadistas de la materia han clasificado a los impuestos en directos e indirectos con criterios, tomados desde el punto de vista de la repercusión o desde el punto de vista administrativo, y dado que ha determinado que la clasificación de los impuestos además de imprecisa se presta a innumerables confusiones, concluye:--- (Se transcribe).--- Por tales razones el Tribunal Pleno, ha considerado que para analizar la constitucionalidad de cada contribución, su estudio debe partir de las características propias de cada tributo, así como de su mecánica de causación, conforme a las cuales podrá determinarse si cumple con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.--- De esta forma, para demostrar que el impuesto hoy impugnado es constitucional, pues no infringe el principio de proporcionalidad tributaria, es importante asentar, que en nuestro sistema impositivo y en el ámbito internacional se erige como un principio tributario, que el legislador puede válidamente gravar los ingresos que perciban los accionistas con motivo de la distribución de dividendos o utilidades de la persona moral, sin que ello permita concluir que a través de un factor se pretenda elevar la base gravable del tributo, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos al

régimen de dividendos.--- En el caso que nos ocupa, el legislador impuso un gravamen en los términos siguientes:--- “Artículo 123.” (Se transcribe).--- El impuesto de referencia, efectivamente tiene como base los dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral, las cuales se encuentran obligadas a retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor 1.5385, lo cual contrariamente a lo sostenido por el Tribunal Colegiado del conocimiento refleja la capacidad contributiva, además de que constituyen ingresos por dividendos y por ganancias por una persona moral.--- De esta manera, el legislador, considerando las necesidades de nuestro país para fortalecer la recaudación, buscando la equidad y la eficacia del sistema fiscal, estableció el impuesto que nos ocupa, combatiendo la elusión fiscal que no obstante tener un ingreso que denota capacidad contributiva, no estaban obligadas a pagar un gravamen del 5%.--- Es importante considerar, que el citado impuesto se encuentra establecido en el Título V, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, denominado “De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuentes de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.”--- En dicho título se contemplan diversos impuestos, según sea el ingreso obtenido, tales como ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; por honorarios y en general por la

prestación de un servicio personal independiente; por otorgar el uso temporal de inmuebles; remuneraciones a cualquier clase a consejeros, administradores y comisarios; ingresos que correspondan a residentes en el extranjero que se deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido; arrendamiento de bienes muebles; enajenación de inmuebles; enajenación de acciones o de títulos valor; etc.--- Ahora bien, el artículo reclamado cumple con el principio de proporcionalidad toda vez que de una lectura que se realice en los artículos 10, 10-A, 120, 121, 124 y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la persona moral que distribuya dividendos o utilidades deberá retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que deben ser analiziplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.5385. el cual se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo el pago de dividendos o utilidades, considerando que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la persona que los distribuya reside en el país.--- El hecho de que dichos residentes no tengan un establecimiento permanente y base fija, impide al Estado de donde obtiene los ingresos, ejercer soberanía tributaria respecto de dichos ingresos, y por tanto, no existe posibilidad de que en este caso México, verifique el cumplimiento de la obligación

tributaria, o incluso ejecute al contribuyente que obtiene la riqueza sin pagar la contribución.--- Por tales motivos, tratándose de este tipo de contribuyentes, la persona moral que reparte dividendos o utilidades se encuentra obligada a retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.5385, esto es así ya que estos contribuyentes, a diferencia de los que se encuentran gravados en otros títulos de la ley, no son susceptibles de verificación en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de ahí que incluso el pago del impuesto se realiza vía retención, que efectúa la persona moral que distribuye dividendos o utilidades.--- Son entonces, las características particulares de este tipo de contribuyentes las que deben ser analizadas para determinar la mecánica del impuesto y consecuentemente su proporcionalidad, ya que tratándose de tributos distintos no rige el mismo criterio para determinar su proporcionalidad.--- Al respecto, es aplicable la tesis de jurisprudencia 51, visible en la página 104, del Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, que expresa:--- “IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEBE PROBARSE.” (Se transcribe).--- En adición a lo anterior, su Señoría podrá observar que el legislador en el título V, de la ley que comentamos, prevé distintas tasas para cada ingreso, atendiendo

precisamente a las características de cada uno de ellos.--- El establecimiento de dichas tasas, se determina por cada ingreso, de acuerdo con estudios económicos y comparativos a nivel internacional, que permitan gravar a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva, a efecto de que el impuesto no resulte exorbitante o ruinoso.--- Como podrá observarse, la tasa que se estableció en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades se encuentran obligadas a retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor 1.5385.--- Conforme a lo anterior, se concluye, que no asiste razón al Tribunal Colegiado del conocimiento, pues una contribución al ingreso es proporcional en la medida en que atiende a la capacidad contributiva, que en el caso se refleja por el ingreso que obtengan las personas por dividendos o utilidades residentes en el extranjero, que no tienen en el país un establecimiento permanente o base fija, en la medida en que obtienen una riqueza proveniente de territorio nacional.--- Lo anterior se sustenta en la tesis de jurisprudencia bajo el rubro: “PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.” de la cual por cierto se desprende, que el

principio de proporcionalidad debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.--- Con lo que la mecánica de cada impuesto debe ser analizada por sus propias características, sin que pueda juzgarse su constitucionalidad a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad de la misma manera para todos, sin atender a la finalidad de cada uno.--- En mérito de lo anterior, se debe revocar el fallo que se recurre y se emita otro, en el que se niegue el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la parte actora, toda vez que el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no infringe la garantía de proporcionalidad tributaria, previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.”

QUINTO. En su agravio la autoridad recurrente, en esencia, señala que es infundado lo resuelto por el Tribunal Colegiado, ya que el artículo 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues si el legislador se encuentra facultado para gravar los ingresos que perciban los accionistas con motivo de la distribución de dividendos, y en esa medida, debe concluirse que el factor controvertido no torna inconstitucional al tributo en cuestión, pues el mecanismo que se contiene en el precepto legal refleja capacidad contributiva.

Señala además, que en el caso, el artículo reclamado cumple con el principio de proporcionalidad, porque de una lectura que se

realiza al texto de los numerales 10, 10-A, 120, 121, 124, y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la persona moral que distribuya dividendos o utilidades, deberá retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.5385, el cual se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda una vez transcurridos treinta días de la fecha en que se hizo el pago de dividendos o utilidades, considerando que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la persona que los distribuya reside en el país; y el hecho de que dichos residentes no tengan un establecimiento permanente y base fija, impide al Estado de donde obtiene los ingresos, ejercer soberanía tributaria respecto de éstos; por tanto no existe posibilidad de que en este caso, México verifique el cumplimiento de la obligación tributaria o incluso ejecute al contribuyente que obtiene la riqueza sin pagar la contribución; aun más, porque el legislador en el título V de la ley, prevé distintas tasas para cada ingreso, atendiendo a las características de cada uno de ellos, y el establecimiento de estas tasas, se determina por cada ingreso de acuerdo con estudios económicos y comparativos a nivel internacional, que permiten gravar a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva de manera que el impuesto no resulte exorbitante o ruinoso.

Este agravio en estudio, resulta fundado y suficiente para revocar la sentencia recurrida, debido a que existe criterio de esta Segunda Sala en el sentido de que el artículo 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece para la determinación y pago del gravamen se deberá aplicar la tasa del

5% al monto que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor 1.5385, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

El criterio en comentario, ha sido sustentado por este órgano colegiado al resolver por unanimidad de cinco votos en sesión de cinco de junio de dos mil dos, los amparos en revisión 705/2000, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable y otra, en el que fue ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; 32/2001, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable y otro, en el que fue ponente el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano; y, 196/2001, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable en el que fue ponente el Ministro Juan Díaz Romero.

Las consideraciones respecto del tema de proporcionalidad tributaria que sustentan el amparo en revisión 196/2001, son del tenor siguiente:

“QUINTO. Previo al examen de los conceptos de violación hechos valer por la quejosa recurrente, que no se estiman inoperantes, los cuales quedaron sintetizados en el considerando tercero que antecede, esta Segunda Sala estima conveniente destacar las principales modificaciones que han sufrido los preceptos legales que regulan el mecanismo de tributación de los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales, así como los que se encuentran estrechamente vinculados con el mismo, desde el primero de enero

de mil novecientos ochenta (fecha en que entró en vigor la “nueva” Ley del Impuesto sobre la Renta), hasta el primero de enero de mil novecientos noventa y nueve (fecha en que entraron en vigor las disposiciones que se tildan de inconstitucionales).

Así, al entrar en vigor la referida Ley del Impuesto sobre la Renta, los artículos 10, 120, 121, 122 y 123, en la parte que interesa, establecían lo siguiente:

TÍTULO II

DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

DISPOSICIONES GENERALES

*“Artículo 10. Las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando la tarifa (en ese entonces progresiva) contenida en el artículo 13 de esta ley al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, (...)
(...)”.*

TÍTULO IV

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

(...)

CAPITULO VII

De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Sociedades Mercantiles

“Artículo 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. Las ganancias decretadas por sociedades mercantiles residentes en México a favor de socios o accionistas. Cuando la ganancia decretada se

distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones por concepto de capitalización o pago de utilidades, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decrete el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

(...)

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 la misma”.

“Artículo 121. Las personas físicas que obtengan ingresos de los establecidos en este capítulo, podrán acreditar contra el impuesto a que se refiere este título, la parte del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles residentes en México que correspondió a la ganancia decretada en los términos de este artículo. En este caso se pagará impuesto por dicha ganancia adicionada del impuesto que sea acreditable.

(...)

Cuando no se haga uso de la opción a que se refiere este artículo y en los casos en que no se pueda optar en los términos del artículo 122 de la ley, se pagará un impuesto de 21% sobre los ingresos a que se refiere este capítulo. En ese supuesto se consideran percibidas las ganancias en el año de calendario en que se distribuyen.

“Artículo 122. No podrá efectuarse la opción a que se refiere el artículo anterior, en los siguientes casos: (...).”

“Artículo 123. Quienes hagan pagos por conceptos a que se refiere este capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

(...)

II. Retener en el momento de hacer los pagos, el 21% de la ganancia percibida, excepto tratándose de los contribuyentes señalados en el título II de esta ley y de los casos en que se ejercite la opción a que se refiere el citado artículo 121. El impuesto retenido en los términos de esta fracción se enterará dentro del mes siguiente ante las oficinas autorizadas.

(...).”

De los numerales antes transcritos, se advierte que al entrar en vigor la “nueva” Ley del Impuesto sobre la Renta, se estableció a cargo de las personas morales, la obligación de retener, al momento de hacer el pago, el 21% de los dividendos o ganancias distribuidas a sus socios o accionistas personas físicas, y efectuar el entero respectivo dentro del mes siguiente ante las oficinas correspondientes, salvo que aquéllos hubiesen optado por acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo la parte del impuesto que la persona moral pagó por dichas ganancias o dividendos.

La opción antes referida se eliminó mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el

treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, “dado que ha sido de difícil aplicación para la generalidad de los contribuyentes” y en los artículos 121, 122 y 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se estableció como obligación de las personas morales retener “en todos los casos al momento de hacer el pago” el 55% de las ganancias o dividendos distribuidos a personas físicas y enterarlo dentro del mes siguiente ante las oficinas autorizadas (artículo 123, fracción II) y, como obligación de las personas físicas, manifestar como pago definitivo la retención a que se ha hecho alusión (artículo 122).

Posteriormente, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta para eliminar el sistema de “tasas progresivas” para personas morales, estableciéndose como única la del 35% (artículo 10); y por decreto publicado en el referido medio informativo el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, se redujo al 50% la tasa para la determinación del impuesto relativo a los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales (artículo 123, fracción II).

El treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se reformaron diversos ordenamientos de carácter fiscal,

incluyendo la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya exposición de motivos, en la parte que interesa, es del tenor siguiente:

“El método de transparencia fiscal por acumulación integral de los dividendos que contiene la legislación vigente, apoyada en la mecánica de deducción, y que en su momento tuvo como justificación la identificación de las personas físicas que percibieron los dividendos como medida tendiente a reforzar la supresión del anonimato en la tenencia de acciones, finalidad ampliamente cumplida, ha ocasionado algunos efectos no deseados como la descapitalización de las empresas, por lo que considerando que las disposiciones fiscales deben resultar lo más imparcial posible, en relación con las decisiones que los contribuyentes tomen en su forma de operar o en su relaciones con sus integrantes, otros contribuyentes o su personal, se propone abandonar el método de acumulación – deducción y adoptar una mecánica muy sencilla para el tratamiento fiscal de los dividendos, que CONSISTE BÁSICAMENTE EN RECONOCER AL MOMENTO DE EFECTUAR RETENCIONES SOBRE LAS UTILIDADES QUE DISTRIBUYEN A SUS SOCIOS, EL IMPUESTO PAGADO POR LA SOCIEDAD, Y RETENER BÁSICAMENTE LA DIFERENCIA ENTRE LO PAGADO POR AQUÉLLA Y LO QUE CORRESPONDA AL ACCIONISTA, CONSIDERANDO PARA ELLO QUE DICHS INGRESOS DEBEN GRAVARSE A LA TASA

MARGINAL MÁXIMA DEL IMPUESTO, lo cual permitirá simplificar las obligaciones a cargo de éstos y la labor de vigilancia de las autoridades fiscales, ya que una vez efectuada la retención, el accionista recibe sus dividendos sin necesidad de acumularlos ya que el impuesto retenido por la sociedad sobre los dividendos es pago definitivo.

En virtud de que por el método de retención se elimina la acumulación de los ingresos por dividendos, tanto para sociedades mercantiles como para personas físicas, se reforman los artículos 5º, 13 y 121 y en concordancia, al eliminar entre otros, la deducción de dividendos se deroga la fracción IX del artículo 22 de la ley que se comenta.

Asimismo, **se reforma el artículo 123 para establecer las tasas de retención del 10% cuando se trate de dividendos provenientes de la utilidad fiscal neta de la sociedad, pagados a personas físicas; del 35% ó 40% sobre dividendos pagados a sociedades mercantiles o a personas físicas respectivamente, cuando los dividendos no provengan de la utilidad fiscal neta.**

En el artículo 124 se establece como obligación para las sociedades mercantiles, la de llevar una cuenta de utilidades fiscales neta, cuyo saldo será el límite para la retención a la tasa del 10% sobre los dividendos pagados a las personas físicas. En este mismo artículo se establece la forma de determinar el concepto de utilidad fiscal neta y la responsabilidad

de la sociedad mercantil que distribuye dividendos en la correcta determinación de esta utilidad”.

En tal virtud, se derogó el artículo 122 y se reformaron los artículos 121, 123 y 124, para quedar, en lo que interesa, de la siguiente manera:

"Artículo 121. Cuando las sociedades mercantiles residentes en México disminuyan su capital y tengan utilidades pendientes de distribuir, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida, hasta por la cantidad que resulte de restarle al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea extraordinaria de accionistas para fines de dicha disminución, el capital de aportación ajustado, cuando éste sea menor.

(...)”.

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

(...)

II. Retener conforme a lo siguiente:

a). Tratándose de dividendos o utilidades que se paguen a personas físicas o a personas morales con fines no lucrativos, excepto a sociedades de inversión:

1). El 40% cuando no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de esta ley.

2). El 10% independientemente del impuesto sobre la renta que hubiera pagado la sociedad que distribuyó el dividendo o utilidad, en el caso de que provengan de la cuenta a que se refiere el subinciso anterior.

(...)

El impuesto retenido en los términos de este artículo se considerará pago definitivo y los dividendos o utilidades sobre los cuales se calcule la retención no serán acumulables”.

“ARTICULO 124. Las sociedades mercantiles, con el objeto de fomentar la reinversión de sus utilidades, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta.

(...)

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el impuesto sobre la renta a su cargo y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la ley citada, de cada uno de los ejercicios.

(...)”.

Con el propósito “de fomentar el esfuerzo productivo y la competitividad a nivel internacional”, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, la tasa marginal para personas físicas se redujo al 35% (artículo 80), y por tanto, “acorde con

las modificaciones efectuadas a la tarifa de personas físicas” en materia de dividendos, “se elimina el gravamen adicional sobre las utilidades que perciban las personas físicas, cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta y se reduce a 35% la tasa sobre los dividendos que reciban y que no provengan de dicha cuenta”. En tal virtud, el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se modificó para quedar, en la parte que interesa, de la siguiente manera:

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

(...)

II. Retener el 35% tratándose de dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de esta ley.

No se efectuará retención alguna cuando los dividendos o utilidades provengan del saldo de la referida cuenta.

(...)”.

Asimismo, se adicionó el artículo 122 en el que se estableció la opción para que los contribuyentes personas físicas acumularan los dividendos o utilidades percibidos a sus restantes ingresos, en cuyo caso acumularían “la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o la utilidad percibida por

1.82, o bien, por el factor que al efecto determine la persona moral”.

Posteriormente, “ante la exigencia de modernizar el sistema tributario acorde a las nuevas condiciones que imperan en el país y para continuar con el proceso de distribución equitativa de la carga fiscal entre los diversos sectores de contribuyentes”, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se modificó la fracción II del artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los términos siguientes:

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

(...)

II. Enterar como impuesto a su cargo el 35% de los dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de esta ley, el cual tendrá el carácter de pago definitivo. Los dividendos a que se refiere este párrafo incluirán dicho 35% aun cuando éste no haya sido pagado.

Para los efectos del tercer párrafo del artículo 124 de esta ley (determinación de la utilidad fiscal neta), el impuesto a que se refiere el párrafo anterior no se restará del resultado fiscal de la persona moral que haga los pagos.

No se efectuará entero alguno cuando los dividendos o utilidades provengan del saldo de la referida cuenta.

(...)

No serán ingresos acumulables para los accionistas personas físicas o morales los que obtengan por concepto de dividendos o utilidades”.

Es importante destacar que el párrafo segundo de la fracción II del precepto legal antes transcrito, se adicionó a propuesta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, según se advierte del dictamen presentado por dicha Comisión ante la Cámara Revisora de origen, que en su parte conducente, dice lo siguiente:

“La comisión ha procedido al estudio de la iniciativa siguiendo el orden de su capitulado y de las disposiciones que en orden progresivo se proponen. Han sido objeto de escrupuloso examen, al que ha seguido la ponderación de los propósitos de cada medida y la discusión correspondiente, expresándose a continuación el resultado de sus deliberaciones.

(...)

Las reformas propuestas al artículo 123 de la citada ley tienen por objeto que el impuesto sobre dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta sea a cargo del propio contribuyente que distribuya las utilidades o dividendos. Así, se estima conveniente establecer

que el impuesto causado por la distribución de dichos dividendos no disminuirá el resultado fiscal de la persona moral para efectos de determinar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de la ley en comento”.

En tal virtud, con el propósito de “otorgar una mayor precisión” a la “regulación del impuesto corporativo a los dividendos o utilidades distribuidas”, el legislador estimó conveniente incluir el mecanismo de tributación respectivo dentro del título II, denominado “De las personas Morales”, según se advierte de la exposición de motivos del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, por el que se modificaron, entre otros, los artículos 10-A, 122, 123, fracción II y 124, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fundamentalmente, en los términos siguientes:

“Artículo 10-A. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa del artículo 10 de esta ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.54. También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120.

(...)

No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos

provenzan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta ley.

Este impuesto se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo el pago de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas.

(...)”

“Artículo 122. No serán ingresos acumulables los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México que obtengan las personas físicas. Estas podrán optar por acumularlos a los demás ingresos, en cuyo caso acumularán la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por 1.54.

Contra el impuesto que se determine en la declaración anual, las personas físicas podrán acreditar la cantidad que resulte de aplicar la tasa del artículo 10 sobre el ingreso acumulable calculado en los términos del párrafo anterior.

(...)”

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

(...)

II. Efectuar, tratándose de reducción de capital, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme a la fracción II del artículo 120 de esta ley, considerando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta por acción.

(...)”

“Artículo 124.

(...)”

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, el impuesto sobre la renta a su cargo, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la ley citada, de cada uno de los ejercicios.

(...)”

Con el objeto de “impulsar la competitividad productiva”, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el tres de diciembre de mil novecientos noventa y tres, la tasa para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de personas morales se redujo del 35% al 34% (artículo

10) y, se estableció el factor de 1.515 para la determinación del impuesto por dividendos o utilidades distribuidas a cargo de personas morales (artículo 10-A), así como para la acumulación de ingresos por tal concepto para personas físicas (artículo 122).

Por último, los preceptos legales que regulan el mecanismo de tributación de los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales, se modificaron de nueva cuenta por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, cuya exposición de motivos, en la parte que interesa es del tenor siguiente:

“Con el fin de mantener la tasa impositiva de la renta empresarial en niveles competitivos y así fomentar la inversión y la generación de empleos, se propone a esa Soberanía reducir la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, de 34 a 30%. Esta reducción, sin embargo, aplicaría únicamente a las utilidades que se mantengan en la empresa para ser reinvertidas, ya que ello fomenta el crecimiento económico y la generación de empleos. Este esquema de diferimiento de impuestos por reinversión de utilidades se realiza a petición de los diversos sectores empresariales de la iniciativa privada.

Asimismo se propone aplicar una tasa de 35% para las utilidades que se extraen de la empresa, lo que en conjunto con la tasa de retención propuesta para el

pago de dividendos, refuerza el objetivo de promover la reinversión de utilidades. La estructura planteada evita además ceder recaudación al extranjero.

Para hacer operativo ese esquema se propone la creación de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, cuenta receptora de la utilidad fiscal neta reinvertida generada a partir de 1999. Con base en una mecánica de aplicación idéntica a la de la que se aplica para la actual cuenta de utilidad fiscal neta, al momento de efectuarse la distribución de dividendos o utilidades se deberá hacer con cargo al saldo de dicha cuenta y pagar el impuesto sobre la renta que corresponda.

Asimismo, con objeto de que el nuevo esquema cumpla con el propósito de promover la reinversión de utilidades, se propone a esa Cámara que se establezca la obligación de las empresas que distribuyan dividendos o utilidades, “para que éstos se apliquen en primera instancia” contra la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, cubriendo en ese momento la parte del gravamen que corresponda, y sólo una vez cuando el saldo de la misma se agote, se puedan distribuir los dividendos o utilidades de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(...)

Actualmente México aplica una tasa marginal máxima en el impuesto sobre la renta personal de 35% mientras que los países de la OCDE aplican en

promedio una tasa de 44%. La menor tasa de nuestro país implica un traslado de recaudación a esos países, ya que lo que no se le cobra al residente en el extranjero por los ingresos que obtiene por fuente de riqueza en territorio nacional, lo debe pagar en el país de residencia.

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

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

Tasa máxima del ISR de personas físicas

Incrementar la tasa máxima del impuesto sobre la renta de las personas físicas al 40% cuando éstas perciban ingresos superiores a 2 millones de pesos, estableciendo una tasa de 31.5% para ingresos entre 1. 5 y 2 millones de pesos y aplicar el umbral para que la tasa de 35% se aplique a partir de 500 mil pesos.

2. Gravamen sobre utilidades o dividendos distribuidos

Gravar las utilidades o dividendos percibidos por las personas físicas mediante una retención en el ámbito de la empresa de 5% manteniendo el esquema de integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para ello, se propone establecer la opción para las personas físicas de acumular a sus demás ingresos las utilidades o dividendos percibidos, pudiendo acreditar dicha retención al momento de efectuar el pago de su impuesto sobre la renta anual”.

Así, los artículos 10, 10-A y 120 a 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se modificaron para quedar, en la parte que interesa, de la siguiente manera:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, dichas personas morales podrán diferir parte del impuesto a que se refiere el mismo párrafo en tanto reinviertan las utilidades. Para ello, podrán aplicar la tasa del 30% a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio. La diferencia entre el impuesto que se calcule sobre la utilidad fiscal reinvertida conforme a este párrafo y el que se derivaría de aplicar la tasa del párrafo anterior a la misma utilidad, será la parte del impuesto que podrán diferir las personas morales y

pagar al momento de la distribución de utilidades, conforme a las reglas del artículo 10-A de esta ley.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considera utilidad fiscal reinvertida del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el mismo incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la ley citada, y la utilidad derivada de los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero calculando para estos efectos las deducciones que correspondan con las reglas establecidas en el artículo 6°, sexto párrafo de esta ley. Si en lugar de utilidad hubiese pérdida derivada de los ingresos del extranjero, dicha pérdida se adicionará.

Los ingresos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII del artículo 120, pagarán el impuesto aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.

El impuesto que se haya determinado conforme al primer párrafo de este artículo, disminuido del impuesto que se difiera conforme al segundo párrafo,

después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 13 de esta ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto diferido que se pague conforme al tercer párrafo del artículo 10-A de esta ley se podrá acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio en que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para los efectos señalados en este párrafo. 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.

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

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

“Artículo 10-A. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de esta

ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.5385. También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120 de esta ley. No se pagará el impuesto establecido en este artículo por los conceptos señalados en las fracciones V, VI, VII y VIII del mencionado artículo 120, cuando por los mismos ya se hubiere pagado el impuesto conforme al primer párrafo del artículo 10 de esta ley.

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

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

No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta ley. El saldo de dicha cuenta sólo se

podrá disminuir una vez que se hubiere agotado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere el artículo 124-A de esta ley.

Este impuesto se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo el pago de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas.

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

“ARTICULO 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. La ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros. Cuando la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o de entrega de acciones de la misma persona o cuando se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma persona dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por

reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos de la fracción II de este artículo.

No se consideran ingresos por utilidades distribuidas los rendimientos de las obligaciones convertibles en acciones.

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

Para determinar el capital de aportación actualizado las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, así como con la restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, que se hubieran considerado ingresos por utilidades distribuidas en los términos de la fracción IV de este artículo y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen. (...)

“Artículo 121. Las personas morales residentes en México que disminuyan su capital considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida, conforme a lo previsto por la

fracción II del artículo 120 de esta ley, cuando éste sea menor.

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

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere el párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida o de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda al resultado que se obtenga en los términos de este artículo, aplicando al total de dicho monto la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta ley. Cuando dichas utilidades provengan de las mencionadas cuentas estarán a lo dispuesto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 10-A de esta ley, según corresponda.

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

La utilidad que se determine conforme a este artículo se adicionará a la cuenta de utilidad fiscal neta.

(...)”

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

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

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

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

(...)

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

El impuesto retenido se enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se percibieron los dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas.

En los supuestos a que se refiere la fracción V del artículo 120 de esta ley, el impuesto que retenga la persona moral conforme a esta fracción se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.

V. Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere este artículo, constancia en la que se señale su monto, el impuesto retenido a que se refiere la fracción anterior, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 71, 124 y 124-A o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 10-A de esta ley”.

“Artículo 124. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se

adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal en los términos del décimo párrafo del artículo 17-A de esta ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 121 de esta ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

(...)

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio a que hace referencia el artículo 10 tercer párrafo de esta ley, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del

artículo 25 de la ley citada y el impuesto sobre la renta pagado en los términos del primer párrafo del artículo 10 de la misma ley.

(...)”

“Artículo 124-A. Las personas morales que hubieren optado por diferir parte del impuesto del ejercicio, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 10 de esta ley, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta reinvertida del ejercicio y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 121 de esta ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

(...)

Se considera utilidad fiscal neta reinvertida del ejercicio, la cantidad que se obtenga de aplicar el factor de 0.9286 al resultado de disminuir a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de esta ley, el impuesto que resulte de aplicar la tasa establecida en el segundo párrafo del artículo citado a esta utilidad.

(...)”.

Asimismo, en las fracciones XI y XII del Artículo Quinto Transitorio del decreto antes aludido se estableció que:

“XI. Para efectos del artículo 122, los contribuyentes que acumulen a sus demás ingresos los dividendos o utilidades provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que hubiere llevado la persona moral correspondiente al 31 de diciembre de 1998, lo harán por la cantidad que resulte de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.515.

XII. Para efectos de la fracción IV del artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se perciban dividendos o utilidades provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al 31 de diciembre de 1998, las personas morales que los distribuyan deberán efectuar la retención establecida en dicha disposición, sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades percibidos por las personas físicas por el factor de 1.515.

Asimismo, el impuesto retenido deberá enterarse conjuntamente con el pago provisional que corresponda, una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo la distribución de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas”.

De los antecedentes legislativos antes precisados y de los preceptos legales transcritos, se concluye lo siguiente:

I. Conforme a lo previsto en la “nueva” Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente al treinta y uno de

diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, las personas morales debían calcular el impuesto anual a su cargo aplicando la tasa del 35% al resultado fiscal obtenido en el ejercicio (artículo 10) y retener “en todos los casos, al momento de hacer el pago” el 50% de las ganancias o dividendos distribuidos a personas físicas.

Por su parte, las personas físicas tenían la obligación de manifestar como pago definitivo la retención a que se ha hecho alusión (artículo 122) y, por tanto, NO debían acumular la utilidad o dividendo percibido a sus restantes ingresos.

Lo anterior evidencia, que conforme al mecanismo de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, las personas físicas que obtenían ingresos por dividendos o 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; cuestión tal que trajo como consecuencia la descapitalización de las empresas y ahuyentó a los inversionistas, pues con dicho mecanismo, determinados ingresos de la persona moral se gravaban con tasas de hasta el 85%.

II. Con el fin de evitar dicho fenómeno económico, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la

Federación, el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, el legislador estableció un nuevo mecanismo de tributación para los dividendos o ganancias distribuidas por personas morales a sus socios o accionistas, consistente en reconocer el impuesto pagado por la sociedad respecto de los ingresos de los cuales derivan las utilidades (ganancias) que distribuyen a sus socios vía dividendos y “retener básicamente la diferencia entre lo pagado por aquélla y lo que corresponde al accionista, considerando para ello que dichos ingresos deben gravarse a la tasa marginal (máxima) del impuesto”, que tratándose de las personas físicas era del 40% (artículo 141) y de las personas morales del 35% (artículo 10).

Así, surge por vez primera el concepto de utilidad fiscal neta, la cual se obtiene, fundamentalmente, 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 (artículo 124).

En tal virtud, con el objeto de identificar plenamente las utilidades (ganancias) derivadas de los ingresos respecto de los cuales la sociedad ya pagó el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial, a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y nueve, se estableció a cargo de éstas, la obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta (artículo 124); y con el fin de “mantener el esquema de

integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, las personas morales debían retener únicamente 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 la cuenta antes aludida (artículo 123, fracción II).

Asimismo, se estableció que la retención efectuada por la persona moral se entendería como pago definitivo y, en consecuencia, los ingresos de las personas físicas por dividendos o utilidades distribuidas no serían acumulables (artículo 123, fracción segunda, último párrafo).

III. Con el propósito “de fomentar el esfuerzo productivo y la competitividad a nivel internacional”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa, la tasa máxima para la determinación del impuesto anual a cargo de personas físicas se redujo al 35% (artículo 141), y por tanto, “acorde con las modificaciones efectuadas a la tarifa de personas físicas” se eliminó “el gravamen adicional” sobre los ingresos que éstas obtuvieran por concepto de dividendos o utilidades distribuidas por una persona moral “cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta”; de tal suerte que las personas morales debían retener “al momento de hacer el pago”, el 35% de los dividendos o utilidades distribuidos a sus

socios o accionistas, únicamente cuando éstos NO derivaran de la cuenta de utilidad fiscal neta (artículo 123, fracción II).

Por tanto, se estableció la opción para que los contribuyentes personas físicas acumularan los dividendos o utilidades percibidos a sus restantes ingresos, en cuyo caso debían acumular “la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o la utilidad percibida por 1.82, o bien, por el factor que al efecto determine la persona moral” y acreditaran contra el impuesto anual a su cargo, la cantidad que resultara de aplicar la tasa del 35% al dividendo acumulado (artículo 122).

IV. “Ante la exigencia de modernizar el sistema tributario acorde a las nuevas condiciones que imperan en el país y para continuar con el proceso de distribución equitativa de la carga fiscal entre los diversos sectores de contribuyentes”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y uno, el legislador estableció como obligación de las personas morales que distribuyen dividendos a sus socios o accionistas, “enterar como impuesto a su cargo el 35% de los dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta”, el cual tendría el “carácter de pago definitivo” motivo por el cual, los ingresos de las personas físicas por tal concepto, no serían acumulables (artículo 123, fracción II).

En razón de lo anterior y con el propósito de “otorgar una mayor precisión” a la “regulación del impuesto corporativo a los dividendos o utilidades distribuidas”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y dos, el mecanismo de tributación respectivo se incluyó dentro del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado “De las personas Morales”, concretamente en el artículo 10-A, conforme al cual, las personas morales tienen la obligación de “calcular” el impuesto relativo a los dividendos (ganancias) que distribuya a sus socios o accionistas, únicamente cuando éstos NO deriven de la cuenta de utilidad fiscal neta, aplicando la tasa prevista en el artículo 10 para la determinación del impuesto anual a su cargo (que en esa fecha era del 34%), a la cantidad que resulte de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor previsto en dicho numeral (que era de 1.515), el cual se “pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10” y “tendrá el carácter de pago definitivo”.

Asimismo, en el artículo 122 del ordenamiento legal en comento, se estableció que los ingresos que obtuvieran las personas físicas por dividendos distribuidos por personas morales no serían acumulables; sin embargo, se previó la opción para que éstas los acumularan, en cuyo caso debían acumular “la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.515”

y acreditar contra el impuesto anual a su cargo, la cantidad que resultara de aplicar la tasa del 34% sobre el ingreso por dividendos acumulado.

Es importante destacar que la tasa para el impuesto sobre la renta empresarial se redujo del 35% al 34% y, el factor aplicable para la determinación del impuesto “por dividendos o utilidades distribuidos” se redujo del 1.82 a 1.515, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el tres de diciembre de mil novecientos noventa y tres.

V. Por último, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se modificó nuevamente el sistema de tributación relativo al impuesto por dividendos o utilidades distribuidas, en los términos que a continuación se precisarán, siendo pertinente destacar, que por ser dicho decreto el que contiene las disposiciones que se tildan de inconstitucionales, al señalarse las modificaciones que sufrió dicho mecanismo se realizará el análisis conjunto de las disposiciones legales que lo regulan, tomando en consideración los antecedentes legislativos que de los mismos han quedado precisados.

Así, tenemos que con el propósito de “mantener la tasa impositiva a la renta empresarial en niveles competitivos y así fomentar la inversión y la generación de empleos”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, la tasa

para la determinación del impuesto sobre la renta anual a cargo de las personas morales se incrementó al 35% (artículo 10, primer párrafo); sin embargo, se estableció a favor de éstas, la opción de diferir parte del impuesto, siempre y cuando decidan reinvertir sus utilidades, en cuyo caso deberán calcular el impuesto anual a su cargo, aplicando la tasa del 30% a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio y pagar el impuesto diferido “al momento de la distribución de utilidades” (artículo 10, segundo párrafo); para tal efecto se precisó que el impuesto que se podrá diferir, será la diferencia entre el impuesto que se calcule aplicando la tasa del 30% sobre la utilidad fiscal reinvertida y el impuesto “que se derivaría de aplicar” la tasa del 35% a dicha utilidad.

Así, surge por vez primera el concepto de utilidad fiscal reinvertida del ejercicio, que será la cantidad que resulte de disminuir al resultado fiscal (adicionado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25) la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, las partidas no deducibles y la utilidad derivada de los ingresos percibidos de fuentes de riqueza ubicadas en el extranjero (artículo 10, tercer párrafo).

En tal virtud, en los casos en que la persona moral decida NO reinvertir sus utilidades, determinará el impuesto anual a su cargo aplicando la tasa del 35%

al resultado fiscal del ejercicio, el cual se obtiene de disminuir a la totalidad de “los ingresos acumulables” las deducciones permitidas por la ley y a la cantidad resultante, denominada utilidad fiscal, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar en otros ejercicios (artículo 10, párrafos primero y sexto a octavo).

Para la determinación del resultado fiscal (utilidad fiscal) del ejercicio, en los artículos 15 a 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se señalan los ingresos de las personas morales que son acumulables y en los artículos 22 a 31 las deducciones que éstas puede efectuar.

Lo antes precisado pone de manifiesto que el impuesto sobre la renta anual de las personas morales se determina tomando en consideración únicamente los ingresos que por disposición de la ley “son acumulables”; sin embargo, ello de manera alguna implica que los ingresos que la persona moral no puede acumular para la determinación de su resultado fiscal del ejercicio, no son objeto del impuesto sobre la renta, ya que el impuesto relativo a los ingresos “no acumulables”, se determina al momento de distribuir las utilidades respectivas vía dividendos, en términos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 10-A.

En efecto, en párrafos precedentes se destacó que con el propósito de identificar plenamente las utilidades fiscales netas, que son aquellas que

derivan de ingresos respecto de los cuales la persona moral ya pagó el impuesto sobre la renta respectivo en el ejercicio fiscal en que se generaron a la tasa del 35%, se estableció a cargo de éstas la obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta. Bajo ese tenor, a fin de identificar las utilidades que derivan de los ingresos respecto de los cuales la persona moral difirió parte del impuesto del ejercicio en que se generaron, en el primer párrafo del artículo 124-A, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, se establece la obligación a cargo de éstas de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, y en el tercer párrafo de dicho numeral se precisa que la utilidad fiscal neta reinvertida de cada ejercicio se determinará aplicando el factor de 0.9286 a la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad fiscal reinvertida el impuesto pagado en términos de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 10, esto es, el que se haya determinado aplicando a dicha utilidad la tasa del 30%.

Lo anterior evidencia que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) representa el monto de las utilidades que derivan de los ingresos “acumulables” respecto 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 (CUFINRE), representa el monto de las utilidades que derivan de

los ingresos “acumulables” respecto de los cuales la persona moral difirió 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.

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, prevé que 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% (tercer párrafo) y si provienen de la última cuenta en cita, la persona moral “no estará obligada al pago de este impuesto” (cuarto párrafo); asimismo, el precepto legal en comento establece que “también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los ingresos que señala el artículo 120 de esta ley” (parte final del primer párrafo) y que el impuesto se pagará “además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10” (quinto párrafo).

Por su parte el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece en forma enunciativa, mas no limitativa, los conceptos que se consideran

ingresos de las personas físicas por concepto de “utilidades distribuidas” por una persona moral, como lo son, entre otros, el reembolso de acciones por liquidación o reducción de capital de la persona moral (fracción II), supuesto de causación que guarda estrecha relación con el previsto en el artículo 121 del ordenamiento legal en cita, tal como se demostrará más adelante.

Ahora bien, en cuanto al procedimiento contable que se debe realizar para determinar el impuesto por “dividendos o utilidades distribuidos” previsto en el citado artículo 10-A, resulta relevante atender al criterio que sobre el particular emitió el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil, en su circular número 35 IMPUESTO SOBRE DIVIDENDOS, correspondiente al mes de junio de mil novecientos noventa y uno, que en su parte que interesa, a la letra se lee:

“1. Antecedentes.

En las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 1991, se establece que cuando se cause un impuesto sobre dividendos, éste será a cargo de la empresa.

Lo anterior tiene como fundamento que sólo están libres de impuesto las utilidades que provienen de la utilidad fiscal neta (UFIN) y que por tanto, cuando se pague un dividendo que no provenga de esta partida, causará un impuesto para igualar el tratamiento fiscal

de dividendo en el accionista, con aquel proveniente de UFIN.

Se ha cuestionado cuándo y cómo debe registrarse el impuesto que se paga en dichas circunstancias. El ‘cuándo’ atiende a si éste debe registrarse de inmediato, reconociendo que una parte de ciertas utilidades será un impuesto al momento de repartirlas. El ‘cómo’ registrarlo atiende a si es un resultado del ejercicio o debe afectar directamente al patrimonio.

Objetivos de la circular.

El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), relativos al tratamiento contable del impuesto sobre dividendos.

Tratamiento contable.

En atención a lo señalado en el Boletín D-4, dado que la generación del impuesto está sujeto a un hecho futuro, cuya ocurrencia no es predecible, no reúne los requisitos de ser una partida ‘sobre la que razonablemente se pueda predecir que va a provocar, dentro de un período definido, que surja un pasivo’ (párrafo 24), y que por tanto ‘su materialización no se puede definir en el tiempo’ (párrafo 25).

Por lo anterior, no procede registrar un pasivo por el impuesto implícito de las diversas partidas del capital contable que no forman parte del UFIN.

En cuanto al registro del impuesto, debe considerarse lo establecido en el boletín D-4, que

establece que ‘El monto del ISR y PTU atribuible a la utilidad antes de partidas extraordinarias debe corresponder al efecto de ingresos y gastos determinantes de dicha utilidad. Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible a partidas extraordinarias y ajustes a resultados de períodos anteriores se debe calcular en forma independiente y aislada’ (párrafo 36) y ‘El efecto de impuestos atribuibles a partidas extraordinarias se debe deducir de los conceptos que lo originaron’ (párrafo 46).

Dado que el dividendo se paga en partidas que no forman parte del estado de resultados, el efecto del ISR que le es atribuible debe calcularse en forma independiente y aislada y debe formar parte del concepto que lo origina, por lo que debe registrarse con cargo a la cuenta de la cual se decreta el dividendo y no deberá afectar los resultados del ejercicio en que el dividendo se decreta.

Los conceptos anteriores son también aplicables a las reducciones de capital que excedan al capital aportado actualizado para efectos fiscales.”

Asimismo, se estima conveniente precisar que el dividendo “es un 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” es decir, las utilidades “son aquéllas cantidades que la sociedad obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad social y que constituye un superávit en

relación con el capital social” y, por tanto, los dividendos “no son otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir dichas utilidades o superávit, entre los socios” (“Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, 10ª Edición, México, 1997, páginas 1173 y 1174).

De lo antes precisado se deducen los siguientes aspectos fundamentales que deben tomarse en consideración para la determinación de los dividendos prevista en el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve:

1. 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, si el impuesto sobre la renta empresarial se calcula sobre la “utilidad fiscal”, entonces, 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.

2. A fin de igualar el tratamiento fiscal del dividendo en el socio o accionista, con aquél que proviene de la

cuenta de utilidad fiscal neta; es decir, con el que deriva de los ingresos “reales” de la persona moral que ya causaron el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial, los dividendos que no deriven de la referida cuenta (CUFIN), previamente a su distribución causarán un impuesto que será a cargo de la persona moral que los distribuye.

Lo anterior se corrobora si se toma en consideración, que de las conclusiones precisadas en los numerales I a IV del presente considerando, se advierte que para evitar la descapitalización de las empresas y fomentar la inversión, a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y nueve, se estableció un nuevo mecanismo de tributación para los dividendos o ganancias distribuidas por personas morales a sus socios o accionistas personas físicas, consistente en reconocer el impuesto pagado por la sociedad por los ingresos (reales) de los cuales derivan los dividendos que distribuyen, de tal suerte, que el socio o accionista persona física que los perciba, pagaría “básicamente la diferencia entre lo pagado por aquélla y lo que le corresponde, considerando para ello que dichos ingresos (los que obtienen las personas físicas por dividendos distribuidos) deben gravarse a la tasa marginal (máxima) del impuesto”, que en ese entonces era del 40% para personas físicas y del 35% para personas morales; y, por tanto, con el objeto de identificar plenamente las utilidades que derivan de ingresos (reales) respecto de los

cuales la persona moral ya pagó el impuesto correspondiente, se estableció a cargo de éstas la obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta (artículo 124).

En tal virtud, las personas físicas que percibieran dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral, pagarían el 10% de los mismos por concepto de impuesto sobre la renta, cuando provinieran de la cuenta de utilidad fiscal neta de la empresa y el 40% cuando no derivaran de la referida cuenta (artículo 123, fracción II); sin embargo, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa, la tasa máxima para la determinación del impuesto anual a cargo de personas físicas se redujo del 40% al 35%, motivo por el cual, se eliminó “el gravamen adicional” sobre los ingresos que éstas obtuvieran por dividendos distribuidos por una persona moral, únicamente “cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta”; pues si provenían de ingresos (reales) respecto de los cuales la persona moral no había pagado impuesto alguno, las personas físicas debían pagar el 35% de dichos dividendos por concepto de impuesto sobre la renta (artículo 123, fracción II), cuestión tal que a juicio del legislador se traducía en un trato “inequitativo”.

Por tanto, con el propósito de lograr una “distribución equitativa de la carga fiscal entre los diversos sectores de contribuyentes”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y uno,

el legislador estableció como obligación de las personas morales que distribuyen dividendos a sus socios o accionistas, “enterar como impuesto a su cargo el 35% de los dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta” (artículo 123, fracción II). Tal disposición se incorporó en el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y dos, ya que con el objeto de “otorgar una mayor precisión” a la “regulación del impuesto corporativo a los dividendos o utilidades distribuidas”, el legislador estimó necesario incluirla dentro del título II del ordenamiento legal en cita, denominado “De las Personas Morales”.

Al respecto Carlos M. Sellerier Carbajal y Luis Lozano Soto, miembros del Colegio de Contadores Públicos de México, Asociación Civil y de la International Fiscal Association, Grupo México, señalan que “parece más lógico que se haya traído al título II y, además, existe la influencia directa de los tratados para evitar la doble imposición, pues no era muy entendible que un impuesto a cargo de las personas morales que distribuyen dividendos se encontrara previsto en el título IV que corresponde a las personas físicas”, además precisan que “en México no hay impuesto a los dividendos, simplemente la empresa que ya pagó impuesto y tiene UFIN (utilidad fiscal neta) no causa impuesto alguno al distribuirla; en el caso que no tenga UFIN, causará el impuesto

sobre la renta del 35% al momento de su distribución. Queda así cualquier impuesto que se cause a cargo de la empresa, no del accionista” (“Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo 1999”, Editorial Themis, 19ª Edición, México 1999, páginas. 10-A y 123).

Por otra parte, Luis M. Pérez Inda, en su “Estudio Práctico del Régimen Fiscal de los Dividendos” (vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho), precisa lo siguiente:

“La política fiscal en materia de dividendos orientada a que el accionista vea realizados sus objetivos, descansa en dos premisas fundamentales:

Que las ganancias originadas en la sociedad y distribuidas a los accionistas se graven una sola vez con tasa del 34% (actualmente del 35%), en alguno de los momentos siguientes:

Anualmente, sobre la utilidad de operación de la empresa, al presentar su declaración anual de ISR. Por tanto, el dividendo que tenga su origen en la utilidad declarada, por haber causado ya el ISR, queda libre de gravamen al distribuirse a los accionistas.

Al distribuirse a los accionistas las ganancias que no se originen en las utilidades declaradas, como pueden ser: utilidad contable no declarada por así permitirlo la ley, ganancias patrimoniales, o las que se obtengan por cualquier otro concepto por las que no se hubiera pagado ISR al originarse.

En ambos casos se considera que el ISR causado es a cargo de la sociedad emisora de las acciones y que el remanente es el rendimiento de la inversión a favor de los accionistas.

(...)

Con lo anterior se establece el equilibrio respecto de los dividendos provenientes de utilidad fiscal por lo que hace al impacto del gravamen, con la diferencia de que en un caso el impuesto sobre la renta se causa al generarse la ganancia y el otro hasta que se efectúa su distribución.” (Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 7ª Edición, México 1997, página. 48)

Ahora bien, el precepto legal que se analiza se modificó mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, para establecer que en los casos en que la persona moral distribuya dividendos o utilidades que provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, deberá pagar “el impuesto que hubiese diferido” en el ejercicio fiscal en que se generaron los ingresos respectivos y que el monto del mismo se calculará, aplicando la tasa del 5% al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.5385.

Luego, es dable concluir, que a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, las personas morales que distribuyen dividendos que NO provienen de su cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida

(CUFINRE), tienen la obligación de enterar como impuesto a su cargo la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa del 35% al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.5385; y cuando provengan de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, deberán pagar el “impuesto que hubiesen diferido” en el ejercicio fiscal en que se generaron los ingresos respectivos, aplicando la tasa del 5% a la cantidad que se obtenga de multiplicar los dividendos que distribuya por el factor antes precisado.

3. Los dividendos se pagan en partidas que no son consideradas para la determinación del resultado fiscal del ejercicio en que se distribuyen, motivo por el cual, el impuesto relativo a los mismos debe formar parte del concepto que los genera y cargarse a la cuenta de la cual derivan las utilidades que se distribuyen vía dividendos; y en tal virtud, el impuesto “por dividendos o utilidades distribuidas” que no provienen de la CUFIN o de la CUNFINRE, debe extraerse del propio ingreso (ganancia) del cual derivan dichos dividendos, por lo que, previamente a su distribución, se debe calcular el impuesto que corresponde a la empresa, a fin de determinar el monto de la ganancia distribuible, conforme al siguiente procedimiento:

Ejemplo:

Ganancia (ingreso real)	\$100.00
--------------------------------	-----------------

<i>Por</i>	<i>Tasa del artículo 10, primer párrafo.</i>	<i>35%</i>
<i>Igual a</i>	<i>Impuesto a pagar</i>	<i>\$ 35.00</i>
	<i>Ganancia (ingreso real)</i>	<i>100.00</i>
<i>Menos</i>	<i>Impuesto a pagar</i>	<i>\$ 35.00</i>
<i>Igual a</i>	<i>GANANCIA DISTRIBUIBLE</i>	<i>\$ 65.00</i>

Sobre el particular, Luis M. Pérez Inda (Opus cit. págs. 54, 55, 116 y 117) precisa lo siguiente:

“(…) Estas ganancias (las originadas por circunstancias ajenas a la operación normal de la empresa) aunque se registren contablemente, el fisco no las considera ingreso de la empresa para efectos del impuesto sobre la renta, sino hasta que se distribuyen a los accionistas como dividendos, momento en que se causa el gravamen a cargo de la empresa a la tasa del 34% (actualmente del 35%), quedándole al accionista como rendimiento el 66% (actualmente el 65%) de esa ganancia.

(…)

A las ganancias patrimoniales u otros conceptos generadores de dividendos que no se declaran periódicamente como utilidad fiscal, los llamaremos en lo sucesivo para los fines de esta exposición como ‘superávit gravable’.

(…)

El superávit gravable representa ganancias que generó en un determinado momento la empresa, y que no causaron el impuesto sobre la renta cuando se generaron por así permitirlo la ley, pero que deben causarlo cuando se disponga de ellas para distribuir dividendos entre los accionistas. El gravamen del 34% (actualmente del 35%) tendrá que extraerse de la propia utilidad de la que provengan los dividendos y el accionista recibirá como dividendo el 66% restante (actualmente el 65%). En otras palabras, lo que se grava no son los dividendos distribuidos, sino la ganancia de la cual provienen esos dividendos.

(...)

Ejemplo: La Asamblea acuerda la aplicación del superávit gravable, reconociendo que una parte de esas ganancias será el impuesto al momento de repartirlas.

Ganancia por superávit gravable	\$ 800	
Aplicación		
Dividendo distribuido	\$ 528	
(66% de \$800)		
Base para el cálculo del ISR		
(\$528 x 1.515 = \$800)		
ISR causado (34% sobre \$800)	\$ 272	\$ 800
REMANENTE	0	

Esta forma de distribución en nada se opone a lo dispuesto por el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que se cumple con lo previsto en

el dispositivo legal: aplicar la tasa del 34% al resultado de multiplicar los dividendos distribuidos por el factor de 1.515 para determinar el impuesto causado. En la ley no existe prohibición alguna para que el impuesto causado se extraiga de la propia ganancia de la que provienen los dividendos

Bajo ese tenor, Agustín López Padilla, en su “Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1999” señala que “no todo el impuesto sobre la renta que causa una sociedad lo determina a través de su resultado fiscal; puede suceder que otorgue un dividendo que no provenga de su cuenta de utilidades que ya fueron objeto del impuesto (CUFIN) y en estos casos tal dividendo de acuerdo con la legislación fiscal y mercantil es válido decretarlo y pagarlo, pero en su caso, previamente a su distribución debe de causar el impuesto sobre la renta, pues se trata de ciertas partidas que no fueron objeto del impuesto, es decir, no pasaron por resultado fiscal”. (Dofiscal Editores, 16ª Edición, México 1999, pág. 65).

Ejemplo de lo anterior lo constituyen los ingresos (ganancias) por aumento o revaluación del capital, pues si bien es cierto que sobre el particular el segundo párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que “para los efectos de este título (De las personas morales) no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital (...) así como

por la revaluación (...) de su capital”; también lo es que el artículo 121 establece que las personas morales que “disminuyan su capital, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable (...) la suma de los saldos de las cuentas de capital de aportación (CUCAP), de utilidad fiscal neta (CUFIN) y de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE) que se tengan a la fecha en que se efectúe la reducción” y, que deberán “determinar y enterar” el impuesto correspondiente aplicando la tasa “prevista en el primer párrafo del artículo 10”, es decir del 35% a la utilidad distribuida gravable, que resulta de disminuir al monto de la reducción, la utilidad distribuida por acción gravable, determinada conforme a lo previsto en los artículos 120, fracción II y 123, fracción II. Asimismo, el citado artículo 121 precisa que la utilidad resultante “se adicionará a la cuenta de utilidad fiscal neta”.

Por otra parte, la parte final del artículo 10-A, prevé que “también se considerarán dividendos o utilidades distribuidas los ingresos que señala el artículo 120 de esta ley”, el cual en su fracción II, establece que “en los casos de liquidación o reducción de capital” se considerará utilidad distribuida “la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación actualizado, cuando dicho reembolso sea mayor” y, en relación con lo anterior, el artículo 123, fracción II, precisa que es

obligación de la persona moral “calcular la utilidad distribuida por acción”, disminuyendo del monto del reembolso por acción “los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida”.

Es importante señalar que “el capital contable representa la inversión de los accionistas o socios en una entidad y consiste normalmente en las aportaciones más las utilidades retenidas o menos las pérdidas acumuladas más otro tipo de superávit, en su caso” según se advierte del Boletín C-11 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil.

Luego, es evidente que en términos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el aumento de capital (mediante aportaciones adicionales de los socios o accionistas) y la revaluación del mismo (por efecto de la inflación), no se consideran ingresos de la persona moral, pero únicamente para la determinación del impuesto anual a su cargo, pues conforme a lo dispuesto en el artículo 121 del citado ordenamiento legal, dicho aumento o revaluación de capital se traduce en un ingreso o ganancia de la persona moral, cuando ésta decide “disminuir o liquidar” su capital y distribuir el monto de esa reducción o liquidación entre los socios o accionistas, momento en el cual deberá calcular el impuesto sobre la renta

*respectivo, conforme al siguiente procedimiento, que se ejemplifica partiendo del supuesto de que a la fecha de la reducción, la persona moral tenía un capital contable de \$1,000.00 y que el saldo total de sus cuentas de capital de aportación, de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida es de \$*****; asimismo, se parte del supuesto que el monto de la utilidad distribuida por acción gravable, determinada conforme a lo previsto por los artículos 120, fracción II y 123, fracción II, del ordenamiento legal en cita es de \$******

Ejemplo

	Capital Contable	\$1,000.00
Menos	(Saldo de CUCAP, CUFIN y CUFINRE	\$ *****
Igual a	Ingreso (ganancia) por reducción de capital	\$ *****
menos	“Ganancia de los socios (artículos 120, fracción II y 123, fracción II)	\$ *****
Igual a	“Ganancia de la empresa (artículo 121)	\$ *****.

*Conforme a lo anterior, de los \$***** generados por la reducción de capital, \$***** se consideran ganancia (ingreso) de la persona moral por reducción de capital y por tanto, ésta deberá “calcular y enterar” el impuesto correspondiente aplicando a dicho monto la tasa del 35%, que da como resultado*

*\$***** y acumular la utilidad resultante de \$***** a su CUFIN (artículo 121) y, \$***** se consideran ganancias (ingresos) de los socios o accionistas por reducción de capital (artículos 10-A, primer párrafo, 120, fracción II y 123, fracción II), de tal suerte que la persona moral deberá “calcular y enterar” el impuesto respectivo, conforme al siguiente procedimiento:*

	<i>Ganancia (ingreso)</i>	<i>\$*****</i>
<i>Menos</i>	<i>Impuesto a pagar</i> <i>(300 x 35%)</i>	<i>\$*****</i>
<i>Igual a</i>	<i>UTILIDAD DISTRIBUIBLE</i>	<i>\$195.00</i>
	<i>Dividendo distribuido</i>	<i>\$195.00</i>
<i>Por</i>	<i>Factor de piramidación</i>	<i>1.5385</i>
<i>Igual a</i>	<i>base gravable</i>	<i>\$*****</i>
<i>Por</i>	<i>tasa impositiva</i>	<i>35%</i>
<i>Igual a</i>	<i>IMPUESTO A PAGAR</i>	<i>\$*****</i>

El ejemplo antes precisado pone de manifiesto que los ingresos reales (ganancias) de la persona moral “que no pasaron por resultado fiscal” deben causar el impuesto sobre la renta empresarial, cuando se distribuyan a sus socios o accionistas vía dividendos y que el impuesto respectivo se extrae del propio ingreso que los genera, por lo que, es dable concluir que tal como lo afirma Luis Manuel Pérez Inda (Ob. cit. página 116) “lo que se grava no son los

dividendos distribuidos, sino la ganancia (ingreso real) de la cual provienen esos dividendos”.

En mérito de lo anterior, se estima conveniente destacar que el factor de piramidación (1.5385), resulta de dividir 100/65; es decir, se obtiene de dividir la ganancia (ingreso real o utilidad fiscal) generada en la empresa, representada en un porcentaje de cien (100%), entre la ganancia (dividendo) distribuible al socio o accionista, representada en un porcentaje de sesenta y cinco (65%), el cual a su vez se obtiene de restar a la ganancia (ingreso real) generada en la empresa, el impuesto que ésta debe pagar a la tasa del 35%; y por tanto, su aplicación tiene como fin que el impuesto “por dividendos” previsto en el artículo 10-A, se calcule sobre el monto de las ganancias (ingresos reales) de la persona moral que se distribuye a los socios o accionistas vía dividendos y no así sobre el monto de éstos.

Esto es, en párrafos precedentes quedó establecido que los dividendos “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 decretan y, que por tal motivo, el impuesto que debe pagar la persona moral por los dividendos que no provienen de su CUFIN o de su CUFINRE, debe extraerse de la propia ganancia (ingreso) que va a distribuir entre los socios o accionistas, por lo que, previamente a su

distribución, deberá calcular el monto del impuesto empresarial a su cargo y distribuir únicamente el remanente, que se denomina “ dividendo o utilidad distribuible”.

Así, resulta claro que el monto del “dividendo o utilidad distribuible”, necesariamente es menor en un 35% al monto de la ganancia (ingreso) que lo genera y, por tanto, si se aplicara la tasa impositiva directamente al monto del dividendo distribuido, el impuesto a pagar sería menor del que efectivamente debe pagar la persona moral.

*Ciertamente, si retomamos los resultados obtenidos en el ejemplo relativo a la determinación del impuesto sobre la renta por la distribución de dividendos o utilidades por reducción de capital, se advierte que al aplicarse el factor de piramidación (1.5385) al “dividendo distribuido” (\$195.00), se obtuvo una base gravable de \$*****, que es precisamente la cantidad que corresponde a la ganancia (ingreso) de la cual deriva dicho dividendo y, que el monto del impuesto a pagar resultante coincide precisamente con la cantidad que previamente se había calculado para tal efecto que es de \$*****; en cambio, si no se hubiera aplicado el factor de piramidación en comento, el monto del impuesto a pagar sería de \$68.25 ($195 \times 35\%$), cantidad que evidentemente es inferior a la que debe pagar la empresa por tal concepto.*

Ahora bien, en el supuesto de que la persona moral decida diferir parte del impuesto del ejercicio para pagarlo al momento de distribuir utilidades, el impuesto que podrá diferir se calculará conforme al siguiente procedimiento contable, tomando como base que la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio (ingreso gravable) es de \$1,000.00.

*\$***** impuesto anual a pagar aplicando*

la tasa del 30% a la utilidad fiscal reinvertida

menos \$350.00 impuesto anual que se pagaría aplicando la tasa del 35% a la utilidad fiscal reinvertida

igual \$ 50.00 IMPUESTO A DIFERIR.

De lo anterior deriva que la ganancia que puede distribuir la persona moral vía dividendos es de \$700.00; sin embargo, no debe olvidarse que el impuesto diferido forma parte del concepto que lo genera y debe cargarse a la cuenta de la cual deriva dicho dividendo, es decir, a la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, por lo que previamente a su distribución, se debe calcular la utilidad fiscal neta reinvertida del ejercicio, a través del siguiente procedimiento:

\$1000.00 Utilidad fiscal reinvertida

*menos \$ ***** Impuesto del ejercicio pagado*

igual a \$ 700.00

por 0.9286 factor del tercer párrafo del

artículo 124-A

**igual a \$ 650.00 utilidad fiscal neta reinvertida
(utilidad distribuible)**

En ese orden, cuando la persona moral distribuya utilidades que provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, cuyo saldo en el ejemplo anterior es de \$650.00, el procedimiento contable para calcular el impuesto a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es el siguiente:

	\$ 650.00	Utilidad distribuida
Por	1.5385	Factor del primer párrafo del artículo 10-A
Igual a	\$1,000.00	Base gravable
Por	5%	Tasa del tercer párrafo del artículo 10-A
Igual a	\$ 50.00	IMPUESTO DIFERIDO A PAGAR.

De no aplicarse el factor de piramidación, el resultado sería el siguiente:

	\$ 650.00	Utilidad distribuida
Por	5%	Tasa del tercer párrafo del artículo 10-A
Igual a	\$ 32.50	IMPUESTO DIFERIDO A PAGAR.

Lo anterior pone de manifiesto que al aplicarse el factor de 1.5385 a la utilidad fiscal neta reinvertida

*que se distribuye vía dividendos, el monto de la base gravable corresponde al monto del ingreso (\$1,000.00) del cual deriva dicha utilidad y, que el impuesto que la empresa debe pagar “por dividendos distribuidos”, corresponde precisamente al monto del impuesto diferido (\$50.00), lo que sumado a la cantidad que pagó (\$*****) por impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal en que se generaron dichos ingresos, da como resultado un total de \$350.00 que es la cantidad que hubiera pagado en caso de no haber diferido el impuesto anual (\$1,000.00 x 35%).*

*En cambio, si no se aplicara el factor de piramidación, el monto del impuesto diferido a pagar sería de \$32.50 (\$650 x 5%), cantidad que es inferior al monto (\$50.00) que la persona moral debe pagar por tal concepto, la que sumada a la cantidad que pagó (\$*****) por impuesto sobre la renta en el ejercicio en que se generaron los ingresos respectivos, daría como resultado una cantidad (\$332.50) que también es inferior a la que hubiera pagado en caso de no haber diferido el impuesto del ejercicio en que se generaron los ingresos respectivos (\$350.00).*

Lo antes expuesto, permite concluir que la aplicación del factor de piramidación al “dividendo distribuido”, tiene como fin que el impuesto previsto en el artículo 10-A, se calcule sobre el monto de las ganancias (ingresos reales) de la persona moral que se

distribuyen a los socios o accionistas vía dividendos y no así sobre el monto del dividendo distribuido, dado que el referido tributo se causa por los ingresos de la persona moral respecto de los cuales no se ha pagado impuesto alguno (primer párrafo), o se difirió parte del impuesto anual (tercer párrafo).

Y, en ese orden, resulta incuestionable que el sujeto obligado al pago del impuesto previsto en el artículo 10-A, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, es la persona moral que distribuye dividendos y que el objeto del mismo se constituye por los ingresos (ganancias) respecto de los cuales dicho contribuyente no ha pagado impuesto alguno o difirió parte del impuesto del ejercicio en que se generaron y no así por los ganancias distribuidas (dividendos), pues aun cuando el citado precepto legal establece que las personas morales que distribuyan dividendos “deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos”, lo cierto es que ello no debe entenderse en el sentido de que el objeto del gravamen lo constituyen los dividendos que se distribuyan, sino en el sentido de que la persona moral que distribuya ganancias (ingresos reales) respecto de las cuales no ha pagado impuesto alguno o difirió parte del impuesto anual a su cargo, causarán el impuesto respectivo al momento de distribuirlas a sus socios o accionistas vía dividendos.

Estimar lo contrario, implicaría afirmar que los socios o accionistas que perciban ingresos por dividendos que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta de la persona moral que los distribuye, tendrán la obligación de pagar el impuesto que ésta no pago por las ganancias (ingresos reales) respectivas, cuestión tal que por una parte, es contraria al espíritu del legislador, consistente en igualar el tratamiento fiscal de los dividendos en el socio o accionista, mediante “una distribución equitativa de las cargas fiscales entre los diversos sectores de contribuyentes” y por otra, totalmente opuesta al objetivo primordial del “nuevo” mecanismo de tributación relativo al impuesto por dividendos, que se traduce, fundamentalmente, en que el socio o accionista “persona física”, pague por tal concepto “únicamente” la diferencia entre el impuesto que debe pagar o que ya pagó la sociedad a la tasa empresarial y el que le corresponde conforme a la tasa marginal máxima prevista por la ley.

Es decir, si el sujeto obligado al pago del impuesto previsto en el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fuera el socio o accionista que percibe dividendos distribuidos por una persona moral y si el objeto de dicho tributo se constituyera por los ingresos que dicho sujeto obtiene por tal concepto; entonces resultaría que en “términos” de lo previsto en el citado numeral el socio o accionista que percibiera dividendos que no provengan de la

CUFIN o de la CUFINRE, tendrían que calcular el impuesto respectivo aplicando la tasa del 35% a la cantidad resultante de aplicar al dividendo percibido el factor de 1.5385; el que recibiera dividendos provenientes de la CUFINRE, calcularía el referido tributo aplicando la tasa del 5% y los que percibieran dividendos provenientes de la CUFIN “no estarían obligados al pago de ese impuesto”; cuestión tal que no sólo se traduciría en un trato inequitativo entre los socios o accionistas que perciben dividendos, sino que además, en el supuesto de que éstos fueran personas físicas y los dividendos derivaran del saldo de la CUFIN al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se contravendría lo dispuesto en los artículos 123, fracción IV y Quinto Transitorio, fracción XII, del decreto impugnado, conforme a los cuales las personas morales que “realizan los pagos (a personas físicas) por concepto de dividendos o utilidades” que derivan del saldo de la CUFIN al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, tienen la obligación de retener el 5% de la cantidad que resulte de aplicar a dichos dividendos el factor de 1.515.

En tal orden de ideas, se concluye que el sujeto obligado al pago del impuesto previsto por el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la persona moral que distribuye dividendos y que el procedimiento contable para el cálculo del mismo, es el siguiente:

Cuando los dividendos NO provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida o de la cuenta de utilidad fiscal neta; esto es, cuando derivan de ingresos (ganancias) respecto de los cuales la persona moral NO ha pagado impuesto alguno (artículo 10-A, primer párrafo).

Ingreso (ganancia)
menos tasa del artículo 10-A, primer párrafo (35%)
igual a ganancia distribuible
ganancia distribuible (dividendo)
por factor de piramidación (1.5385)
igual a base gravable
por tasa del artículo 10-A, primer párrafo (35%)
igual a impuesto a pagar

Cuando los dividendos provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida; es decir, cuando se distribuyen utilidades que derivan de ingresos (ganancias) respecto de los cuales la persona moral difirió parte del impuesto del ejercicio en que se generaron (artículo 10-A, tercer párrafo).

Utilidad (ganancia) distribuida
Por factor de piramidación (1.5385)
Igual a base gravable
Por tasa del artículo 10-A, tercer párrafo (5%)
Igual a monto del impuesto diferido a pagar

Cuando los dividendos provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, LA PERSONA MORAL QUE LAS DISTRIBUYE NO ESTÁ OBLIGADA AL PAGO DEL IMPUESTO RESPECTIVO, dado que dichas utilidades derivan de ingresos respecto de los cuales ya pagó el impuesto anual a su cargo aplicando la tasa del 35% (artículo 10-A, cuarto párrafo).

Ahora bien, con el objeto de evitar el “traslado de recaudación a los países de la OCDE”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, la tasa marginal máxima para personas físicas se incrementó del 35% al 40% (artículos 80 y 141), y en tal virtud, para “mantener el esquema de integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, se estableció a cargo de las personas morales la obligación de retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o la utilidad que distribuya a personas físicas por el factor de 1.5385 (artículo 123, fracción IV), o bien, por el factor de 1.515, únicamente cuando dichos dividendos “deriven del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho” (artículo Quinto Transitorio, fracción XII).

En relación con lo anterior, se estableció que las personas físicas tendrán la obligación de acumular los ingresos por dividendos en la cantidad que resulte de multiplicarlos por el factor de 1.5385

(artículo 122), o bien, por el factor de 1.515, cuando los dividendos deriven “del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que hubiere llevado la persona moral correspondiente al 31 de diciembre de 1998” (Artículo Quinto Transitorio, fracción XI) y que podrán acreditar contra el impuesto anual a su cargo “la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 40%” al monto del dividendo acumulado; sin embargo, también prevé la opción para que las personas físicas no acumulen el dividendo percibido, en cuyo caso, deberán “considerar el impuesto pagado por los mismos como pago definitivo” (artículo 122).

A fin de establecer el verdadero sentido y alcance de los preceptos legales en comento, se estima conveniente retomar los siguientes antecedentes y aspectos fundamentales del régimen fiscal de los “dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral”.

Los dividendos representan la parte proporcional que le corresponde a los socios o accionistas sobre las ganancias generadas por los ingresos obtenidos por la empresa, ya sea con motivo de sus operaciones normales o bien por causas ajenas; es decir, los dividendos son los ingresos que obtiene una persona física o moral con motivo del rendimiento de su inversión en la empresa de la cual es socio o accionista.

Con el fin de fomentar la inversión y evitar la descapitalización de las empresas, a partir del

primero de enero de mil novecientos ochenta y nueve, se estableció un nuevo mecanismo de tributación, que consiste, fundamentalmente, en reconocer el impuesto pagado por la sociedad respecto de los ingresos que generan las ganancias que distribuye vía dividendos, a fin de que el socio o accionista persona física pague únicamente la diferencia entre el impuesto pagado por aquella y el que le corresponde, “considerando para ello que dichos ingresos deben gravarse a la tasa marginal (máxima) del impuesto”.

Con el propósito de lograr “una distribución equitativa de la carga fiscal entre los diversos sectores de contribuyentes” e igualar “el tratamiento fiscal del dividendo en el socio o accionista”, a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y uno, se estableció a cargo de las personas morales la obligación de pagar el impuesto correspondiente a los ingresos de los cuales derivan las ganancias que distribuyen a sus socios o accionistas vía dividendos, cuando éstos no provienen de su cuenta de utilidad fiscal neta (artículo 10-A), lo que de suyo implica, que a partir de la fecha en comento, todo dividendo (ganancia) que percibe el socio o accionista, deriva de ingresos que ya causaron el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial.

El factor de piramidación (1.5385) para la determinación de la base gravable del impuesto por dividendo o utilidades distribuidas por una persona

moral, resulta de dividir 100/65; es decir, de dividir las ganancias (ingresos reales) generadas en la empresa representadas en un porcentaje de cien (100%), entre el monto de la ganancia distribuible (dividendo) representado en un porcentaje de sesenta y cinco (65%), el cual a su vez se obtiene de restar a la ganancia (ingreso real), el impuesto que debe pagar o que ya pagó la persona moral a la tasa empresarial (35%); de tal suerte que su aplicación tiene por objeto que el referido tributo se determine sobre el monto de la ganancia (ingreso real) que se distribuye vía dividendos y no así sobre el monto del dividendo (ganancia distribuible).

De lo anterior derivan las siguientes conclusiones:

El objeto del impuesto por dividendos o utilidades distribuidos se constituye por las ganancias (ingresos reales) generadas en la empresa que se distribuyan a los socios o accionistas.

b) Los ingresos de una persona física por dividendos o utilidades distribuidas, causan el impuesto sobre la renta a la tasa marginal máxima prevista por la ley; sin embargo, “con el fin de lograr una distribución equitativa de la carga fiscal”, previamente a su distribución, la persona moral que los distribuye tiene la obligación de pagar “parte” del impuesto respectivo, de tal suerte que, con independencia del origen de los dividendos (CUFIN, CUFINRE, CUCAP, etc.) el socio o accionista persona física pagará, en su caso, únicamente la diferencia entre el impuesto

pagado por la empresa a la tasa empresarial y el que le corresponde conforme a la tasa máxima prevista por la ley.

Por tanto, en los casos en que la tasa marginal máxima prevista para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas es mayor que la prevista para la determinación del impuesto a cargo de personas morales, los ingresos que aquéllas perciban por concepto de dividendos distribuidos por una persona moral, CAUSARÁN UN IMPUESTO ADICIONAL, cuya tasa impositiva, será la que resulte de disminuir a la tasa máxima para personas físicas la tasa empresarial.

Por ejemplo, si la tasa empresarial es del 30% y la tasa marginal máxima para personas físicas es del 35%; entonces, la tasa para la determinación del “impuesto adicional” a cargo de las personas físicas que perciben dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral será del 5% (35% - 30%).

Bajo ese tenor, cuando la tasa marginal máxima para personas físicas es la misma que la prevista para personas morales, los dividendos que perciban aquellas, independientemente de su origen (CUFIN, CUFINRE, CUCAP, etcétera) NO causarán impuesto adicional alguno, dado que previamente a su distribución, la persona moral ya pagó el impuesto correspondiente a la tasa marginal máxima prevista por la ley.

c) El impuesto por “dividendos o utilidades distribuidos” se causa por las ganancias (ingresos reales) de la empresa que se distribuyen a los socios o accionistas vía dividendos; motivo por el cual, para la determinación del referido tributo, se debe aplicar el factor de piramidación al monto del dividendo distribuido.

Lo anterior es así, pues no debe perderse de vista que previamente a su distribución, la persona moral debe extraer de las ganancias (ingresos reales) que genera, el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial, por lo que, el monto de la ganancia distribuida (dividendo) necesariamente siempre será inferior al monto de la ganancia (ingreso real) generada en la empresa, y que el factor de piramidación tiene por objeto, precisamente, que el “impuesto por dividendos” se calcule sobre el monto de la ganancia generada en la empresa, que es la que constituye el objeto de dicho tributo.

Las conclusiones antes precisadas evidencian que el “impuesto adicional” sobre dividendos, previsto por el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, se justifica por la necesidad de “mantener el sistema de integración” entre el impuesto que pagó o debe pagar la persona moral por las ganancias (ingresos reales) que distribuye a sus socios o accionistas vía dividendos a la tasa empresarial, y el impuesto que el socio o

accionista persona física debe pagar por tal concepto a la tasa máxima marginal prevista por la ley, que a partir de la fecha en cita son del 35% y 40%, respectivamente.

Es decir, la tasa del 5% prevista por el citado artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se analiza, tiene por objeto igualar la tasa marginal máxima prevista por la ley para la determinación del impuesto a cargo de las personas físicas que perciben ingresos por concepto de ganancias distribuidas por una persona moral vía dividendos; por lo que no debe confundirse con la tasa del 5% prevista en el artículo 10-A, tercer párrafo, del citado ordenamiento legal, ya que ésta es aplicable para la determinación del impuesto empresarial diferido por la persona moral en el ejercicio fiscal en que se generaron las ganancias (ingresos reales) que distribuye vía dividendos.

Asimismo, se advierte que el factor de piramidación previsto en los artículos 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1.5385) y Quinto Transitorio, fracción XII, del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho (1.515), tiene por objeto que el impuesto “adicional” a que se ha hecho alusión se determine sobre el monto de la ganancia (ingreso real) de la persona moral que se distribuye vía dividendos a los socios o accionistas y no así sobre el monto del dividendo distribuido.

En efecto, al realizar el examen del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, se precisó que la ganancia o utilidad distribuible (65) se obtiene de restar al ingreso respectivo (100) el monto que resulta de aplicarle la tasa empresarial (35) y, que el factor de 1.5385 deriva de dividir 100 (ingreso) entre 65 (ganancia o utilidad distribuible).

Bajo ese tenor, resulta que el factor de 1.515 que se debe aplicar a los dividendos que derivan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se obtiene de dividir 100 (ingreso) entre 66 (ganancia o utilidad distribuible), pues no debe perderse de vista que hasta esa fecha la tasa empresarial era del 34%. Esto es, el factor aplicable para la determinación del impuesto por dividendos que provienen de ingresos obtenidos por la empresa hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se obtiene del siguiente procedimiento:

	<i>Ganancia (ingreso real)</i>	<i>\$100.00</i>
<i>Menos</i>	<i>ISR empresarial (100 por 34%)</i>	<i>34.00</i>
<i>Igual</i>	<i>Ganancia distribuible (100 menos 34)</i>	<i>66.00</i>
	<i>Ganancia (ingreso real)</i>	<i>\$ 100.00</i>
<i>entre</i>	<i>Ganancia distribuible (dividendo)</i>	<i>66.00</i>
<i>igual a</i>	<i>factor de piramidación</i>	<i>1.515</i>

Y, el factor aplicable para la determinación del impuesto por dividendos que provienen de ingresos obtenidos por la empresa a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, se obtiene del siguiente procedimiento:

	<i>Ganancia (ingreso real)</i>	<i>\$100.00</i>
<i>Menos</i>	<i>ISR empresarial (100 por 35%)</i>	<i>35.00</i>
<i>Igual</i>	<i>Ganancia distribuible (dividendo)</i>	<i>65.00</i>
	<i>Ganancia (ingreso real)</i>	<i>\$ 100.00</i>
<i>entre</i>	<i>Ganancia distribuible (dividendo)</i>	<i>65.00</i>
<i>igual a</i>	<i>factor de piramidación</i>	<i>1.5385</i>

De lo anterior claramente se advierte que el factor de piramidación que se debe aplicar para calcular el “impuesto adicional” por dividendos a cargo de personas físicas, tiene por objeto que el mismo se calcule sobre el monto original de las ganancias (ingresos reales) de la persona moral que se distribuyen a los socios o accionistas vía dividendos y no así sobre el monto de éstos, cuestión tal que encuentra su razón de ser, en el hecho de que los ingresos que las personas físicas obtienen por las ganancias de la empresa que le son distribuidas vía dividendos, causan el impuesto sobre la renta a la tasa marginal máxima prevista por la ley y, que previamente a su distribución, la persona moral tiene la obligación de pagar parte de ese impuesto a la tasa empresarial, el cual se extrae de la propia ganancia

que se distribuye, motivo por el cual, resulta claro que el monto del dividendo distribuido siempre será menor al de la ganancia que lo genera.

A efecto de corroborar la conclusión que precede, se estima necesario ejemplificar el procedimiento contable que se debe llevar a cabo para la determinación del impuesto “adicional” sobre dividendos o utilidades distribuidas a cargo de personas físicas y, para ello, se parte de los resultados obtenidos en el ejemplo relativo a la determinación del impuesto que, en términos del artículo 10-A, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe pagar la persona moral que distribuye dividendos por reducción de capital, el cual obra a fojas 137 y 138 de la presente resolución y que a saber fueron los siguientes:

*La persona moral obtuvo ingresos por \$***** generados por la reducción de su capital, de los cuales \$***** se consideran ganancia (ingreso gravable) de ésta y por tanto, en términos de lo previsto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la empresa deberá “calcular y enterar” el impuesto correspondiente aplicando a dicho monto la tasa del 35%, que da como resultado \$***** y acumular la utilidad resultante (ganancia distribuable) de \$***** a su CUFIN.*

*Los \$***** restantes se consideran ganancias (dividendos) de los socios o accionistas por reducción de capital, por lo que, en términos de lo*

previsto en los artículos 10-A, primer párrafo, 120, fracción II y 123, fracción II), del ordenamiento legal en cita, la persona moral deberá “calcular” el impuesto por dividendos a su cargo y, en términos de lo dispuesto en el artículo 123, fracción IV, deberá “calcular” el impuesto “adicional” a cargo del socio o accionista persona física, conforme al siguiente procedimiento:

Ingreso gravable (dividendo)		
\$*****		
Menos	ISR empresarial (300 por 35%)	

Igual a	dividendo distribuible	195.00
	Dividendo distribuible	\$195.00
Por	Factor de piramidación	1.5385
Igual a	base gravable	

Por	tasa empresarial	35%
Igual a	ISR A CARGO DE LA EMPRESA	

	(Artículo 10-A, primer párrafo)	
	Dividendo distribuido	195.00
Por	Factor de piramidación	1.5385
Igual a	base gravable	*****
Por	tasa persona física	5%
Igual a	ISR A CARGO DEL SOCIO O ACCIONISTA PERSONA FÍSICA	

(Artículo 123, fracción IV)

*Ahora bien, si sumamos el monto del impuesto a cargo de la empresa (\$*****), y el del impuesto a cargo del socio o accionista persona física (\$*****), se obtiene como resultado el monto del impuesto (\$*****) que éste último debería pagar a la tasa marginal máxima prevista por la ley (40%), cuando percibe ingresos por concepto de dividendos (ganancias) distribuidos por una persona moral. Esto es, si la persona moral no tuviera la obligación de pagar parte del impuesto que corresponde a las ganancias que distribuye a sus socios o accionistas vía dividendos, entonces, el socio o accionista persona física que percibiera ingresos por concepto de dividendos (ganancias) distribuidas, estaría obligado a pagar el impuesto correspondiente a la tasa marginal máxima prevista por la ley, que a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es del 40% y no así a la tasa del 5%, por lo que el mecanismo contable sería el siguiente:*

<i>Ingreso gravable (dividendo)</i>		
<i>\$*****</i>		
<i>Por</i>	<i>tasa marginal máxima</i>	<i>40%</i>
<i>Igual a</i>	<i>ISR A CARGO DEL SOCIO O ACCIONISTA PERSONA FÍSICA</i>	
<i>*****</i>		

Lo antes expuesto permite concluir que si bien es cierto que con la aplicación del factor de piramidación (1.5385 o 1.515 según corresponda) se “altera” el monto del dividendo percibido; también lo es que ello NO genera que el socio o accionista persona física tribute en una proporción mayor al ingreso que percibe por tal concepto, dado que el monto del dividendo piramidado, coincide con el monto de las ganancias (ingresos reales) que le corresponden con motivo de su inversión en el capital de la empresa, que es precisamente el objeto del impuesto “por dividendos o utilidad distribuidas”. Dicho en otras palabras, el ingreso que efectivamente percibe una persona física por dividendos distribuidos por una persona moral, se constituye por el monto que le corresponde de las ganancias (ingresos reales) generadas en la empresa de la cual es socio o accionista y no así por el monto de la ganancia distribuida, pues éste último representa la cantidad resultante de disminuir al total de las ganancias que le corresponden, el importe del impuesto (empresarial) que debe pagar o que ya pagó la persona moral previamente a su distribución; y, por tanto, si la aplicación del factor de piramidación al dividendo distribuido da como resultado el monto de la ganancia que tiene derecho a recibir, entonces, es evidente que la aplicación de dicho factor no genera que el socio o accionista persona física tribute en una proporción mayor al ingreso

efectivamente percibido por concepto de dividendos o utilidades distribuidas, máxime que sólo pagará la diferencia entre el impuesto previamente causado (a la tasa empresarial) y el que le corresponde, considerando para ello que tales ingresos “deben gravarse a la tasa marginal máxima prevista por la ley”.

Aunado a lo anterior, es de señalarse que el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, otorga a las personas físicas que perciben un ingreso por concepto de dividendos o utilidades distribuidas, la posibilidad de recuperar el total del impuesto pagado por tal concepto.

En efecto el precepto legal en comento, establece que las personas físicas “deberán acumular los dividendos percibidos en la cantidad que resulte de aplicar al monto de los mismos el factor de piramidación de 1.5385” y que podrán acreditar “contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 40% al ingreso acumulado” (primer párrafo); asimismo prevé la opción para que dichos contribuyentes no acumulen el dividendo percibido y consideren “el impuesto pagado por los mismos como pago definitivo”.

Por otra parte la fracción XI, del Artículo Quinto Transitorio del decreto impugnado, prevé que “para efectos del artículo 122, los contribuyentes que

acumulen a sus demás ingresos los dividendos o utilidades provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que hubiere llevado la persona moral correspondiente al 31 de diciembre de 1998, lo harán por la cantidad de resulte de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.515”.

Sobre el particular Carlos M. Sellerier Carbajal y Luis Lozano Soto, señalan: “cuando la persona física se encuentre por debajo de ese nivel de causación (40%) y decida no ejercer la opción puede recuperar parte del impuesto que le pagó la empresa emisora”; es decir, “la acumulación conviene a las personas físicas cuya tasa efectiva de impuesto, después de acumular el dividendo, sea inferior al 40%, pues ello automáticamente les producirá un impuesto a su favor” (Ob. cit. pág. 122).

Por su parte, la Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil, explica que “conviene acumular el ingreso por dividendos a que se refiere este artículo, cuando los ingresos de las personas físicas provienen exclusivamente de dividendos o cuando los demás ingresos acumulables son muy reducidos, aun cuando el acumularlos en ningún caso perjudica”; asimismo precisa que el acreditamiento del 40% sobre el ingreso acumulado “no se condiciona al hecho de que la persona moral que distribuyó el dividendo hubiere pagado este impuesto por no provenir dicho dividendo del saldo de la cuenta de

utilidad fiscal neta”, por lo que el acreditamiento de mérito también procede en los casos en que la persona moral distribuye dividendos provenientes de su cuenta de utilidad fiscal neta (Ob cit. pág. 512).

Por último, Luis Manuel Pérez Inda destaca que “si lo que la persona física va a acreditar es el ISR causado originalmente a la tasa del 34% (o del 35%) sobre las ganancias generadas en la empresa, claro está que debe acumular también la parte proporcional de las ganancias sobre las que se calculó el gravamen. Es decir, la persona no acumulará el dividendo neto recibido sino una cantidad mayor que corresponde a la parte proporcional de la ganancia original que representa ese dividendo” (ob. cit. pág. 64)

De lo anterior se colige que los socios o accionistas personas físicas que deseen recuperar el impuesto pagado por los dividendos percibidos, deberán acumular la cantidad que resulte de multiplicar dichos dividendos por el factor de piramidación que corresponda y acreditar contra el impuesto del ejercicio en que se hayan percibido, el monto que resulte de aplicar al dividendo piramidado la tasa del 40%; sin que sea óbice a lo anterior que los referidos dividendos provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga la persona moral que los distribuye al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, o bien, que los ingresos percibidos por la persona física en el ejercicio

deriven únicamente de las ganancias (dividendos) distribuidas por una persona moral.

Precisado lo anterior, conviene ejemplificar el procedimiento contable para el acreditamiento a que se refiere el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y para ello se parte de dos supuestos distintos:

*Primer supuesto: En el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, la persona moral “X” distribuye a uno de sus socios persona física dividendos por reducción del capital, que asciende a la cantidad de \$*****. La aplicación de los procedimientos previstos en los artículos 10-A, primer párrafo, 122 y 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa época, arroja los siguientes datos:*

- a) ISR pagado por la empresa

(\$***** x 35%)
- b) Dividendo distribuido

(\$***** – \$*****)
- c) ISR retenido por la empresa

(\$***** x 1.5385 x 5%)
- d) Dividendo neto percibido

(\$*****- \$*****)
- e) Dividendo acumulado

(\$***** x 1.5385)
- f) ISR acreditable en el ejercicio

(\$***** x 1.5385 x 40%)

*Segundo supuesto. En el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, la persona moral “Y” distribuye a uno de sus socios persona física, dividendos provenientes del saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, por la cantidad de \$*****. La aplicación de los procedimientos previstos en los artículos 10-A, cuarto párrafo, 122 y 123, fracción IV, en relación con el artículo Quinto Transitorio, fracciones XI y XII, del decreto impugnado, arroja los siguientes datos:*

La persona moral no está obligada al pago del impuesto previsto en el artículo 10-A, de conformidad con lo previsto en el cuarto párrafo del propio numeral que al efecto señala: “no se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta”.

<i>b) Dividendo distribuido</i>	<i>\$*****</i>
<i>c) ISR retenido por la empresa</i>	<i>*****</i>
<i>(***** x 1.515 x 5%)</i>	
<i>d) Dividendo neto percibido</i>	<i>*****</i>
<i>(***** - \$37,875.00)</i>	
<i>e) Dividendo acumulado</i>	
<i>757,*****</i>	
<i>(***** x 1.515)</i>	

f) ISR acreditable en el ejercicio *****
(\$***** x 1.515 x 40%)

Es importante destacar, que en ambos supuestos se parte de la base de que los ingresos que obtiene el socio o accionista persona física en el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, provienen exclusivamente de los dividendos que percibe y no tiene gastos por deducir; asimismo, es de señalarse que la determinación del impuesto anual a su cargo, se calcula conforme a lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa época, que en su parte que interesa, es del tenor siguiente:

“Artículo 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este Título, todos sus ingresos, salvo aquéllos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo. Al resultado se le aplicará la siguiente:

TARIFA			
Por ciento para aplicarse sobre el excedente del			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	4,096.24	0.00	3.00

4,096.25	34,767.12	122.89	10.00
34,767.13	61,100.10	3,189.98	17.00
61,100.11	71,026.47	7,666.58	25.00
71,026.48	85,037.90	10,148.17	32.00
85,037.91	171,509.23	14,631.82	33.00
171,509.24	*****	43,167.36	34.00
500,000.01	1,*****	154,854.22	35.00
1,500,000.01	2,000,000.00	504,854.22	37.50
2,000,000.01	en adelante	692,354.22	40.00
(...)"			

Asimismo, es importante destacar que el artículo 142 del citado ordenamiento legal, prevé lo siguiente:

“Artículo 142. Contra el impuesto anual calculado en los términos del artículo 141 de esta ley, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario en los términos de este Título.

II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 6°, 122 y del último párrafo del artículo 135.”

Así, la determinación del impuesto anual a cargo del socio o accionista que percibió dividendos por reducción de capital (primer supuesto) y el acreditamiento del impuesto causado por tal concepto, se realiza conforme al procedimiento siguiente:

	Dividendo acumulado	\$*****
Menos	límite inferior del artículo 141	2’000,000.01

<i>Igual a</i>		1'999,999.99
<i>Por</i>	<i>Tasa del artículo 141</i>	40%
<i>Igual a</i>		799,999.99
<i>Más</i>	<i>Cuota fija del artículo 141</i>	692,354.22
<i>Igual a</i>	<i>ISR DEL EJERCICIO</i>	1'492,354.21
<i>Menos</i>	<i>ISR acreditable</i>	1'600,000.00
<i>Igual a</i>	<i>ISR A FAVOR</i>	(-) 107, 645.79

Por su parte, el procedimiento para la determinación del impuesto anual a cargo del socio persona física que percibió dividendos provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho (segundo supuesto) y el acreditamiento del impuesto causado por tal concepto, es el siguiente:

Dividendo acumulado

757,	*****	
<i>Menos</i>	<i>límite inferior del artículo 141</i>	*****
<i>Igual a</i>		*****
<i>Por</i>	<i>Tasa del artículo 141</i>	35%
<i>Igual a</i>		*****
<i>Más</i>	<i>cuota fija del artículo 141</i>	*****
<i>Igual a</i>	<i>ISR DEL EJERCICIO</i>	*****
<i>Menos</i>	<i>ISR acreditable</i>	*****
<i>Igual a</i>	<i>ISR A FAVOR</i>	(-) *****.

Como se puede apreciar el socio o accionista persona física que decidió acumular el “dividendo

*distribuido” por reducción de capital y acreditar contra el impuesto anual a su cargo, el impuesto pagado por tal concepto, obtiene un saldo a favor de \$*****, que sumado al monto del “dividendo neto percibido” que es de \$*****, le genera un ingreso efectivo de \$***** por dividendos distribuidos.*

*En ese mismo orden, se advierte que el socio persona física que optó por acumular los dividendos percibidos que derivan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, y acreditar el impuesto pagado por tal concepto contra el impuesto anual a su cargo, obtiene un saldo a favor de \$***** que adicionado al monto del dividendo neto percibido que es de \$*****, le genera un ingreso efectivo de \$***** por distribución de dividendos, el cual, inclusive, es superior al monto del dividendo distribuido (\$*****).*

*Ahora bien, suponiendo que el socio o accionista que percibe dividendos por reducción de capital (primer supuesto), además percibe otros ingresos “acumulables” en el ejercicio por una cantidad de \$*****y tiene un total de deducciones “autorizadas” por un monto de \$*****. En este caso, si el socio o accionista persona física decidiera acumular los dividendos (piramidados) percibidos a sus restantes ingresos y acreditar contra el impuesto anual a su cargo, el impuesto pagado por*

“dividendos distribuidos”, el procedimiento contable sería el siguiente:

	Dividendo acumulado	\$*****
Más	Otros ingresos “acumulables”	*****
Menos	Deducciones autorizadas	*****
Igual a		*****
Menos	límite inferior del artículo 141	2’000,000.01
Igual a		*****
Por	tasa del artículo 141	40%
Igual a		*****
Mas	cuota fija	*****
Igual a	ISR DEL EJERCICIO	*****
Menos	ISR ACREDITABLE	*****
Igual a	ISR A PAGAR	*****

Si el socio o accionista decidiera no acumular los dividendos percibidos y “considerar el impuesto pagado como pago definitivo”, el impuesto anual a su cargo, daría los siguientes resultados:

	Ingresos “acumulables”	*****
Menos	Deducciones autorizadas	*****
Igual a		*****
Menos	límite inferior del artículo 141	2’000,000.01
Igual a		1’599,999.99
Por	tasa del artículo 141	40%
Igual a		*****
Mas	cuota fija del artículo 141	692,354.22
Igual a	ISR DEL EJERCICIO	*****

Los resultados obtenidos en los anteriores ejemplos, permiten concluir que el mecanismo de tributación relativo a los dividendos distribuidos por una persona moral, no sólo tiene por objeto que el socio o accionista persona física pague “unicamente la diferencia entre el impuesto pagado por la sociedad y el que le corresponde conforme a la ley” sino que además, permite que éste recupere el total del impuesto pagado por tal concepto, e inclusive, una cantidad adicional (saldo a favor), como sucede en los casos en que la tasa impositiva anual de dichos sujetos es menor a la del 40% o bien, cuando éstos sólo perciben ingresos por concepto de dividendos. De ahí que resulta válido afirmar que la aplicación del factor de piramidación al dividendo distribuido, no genera que el socio o accionista persona física tribute en una proporción mayor al ingreso efectivamente percibido por tal concepto, pues si bien es cierto que con la aplicación de dicho factor se altera el monto del dividendo percibido, también lo es que dicha modificación se justifica por el hecho de que el impuesto “por dividendos” se debe calcular sobre el monto de las ganancias (ingresos reales) de la empresa que se distribuyen a los socios o accionistas vía dividendos y no así sobre el monto del dividendo distribuido, dado que, por virtud del impuesto empresarial causado previamente a su distribución, el importe del dividendo distribuido siempre será menor que el monto de la ganancia que

lo genera; habida cuenta que los referidos sujetos, pueden recuperar el total del impuesto pagado por los ingresos que percibe vía dividendos e inclusive una cantidad adicional.

En tal orden de ideas, es dable concluir que el sujeto obligado al pago del impuesto “adicional” por dividendos, previsto en el artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, es la persona física que percibe un ingreso derivado de las ganancias (ingresos reales) generadas en la empresa de la cual es socio o accionista, y que el procedimiento contable para el cálculo del referido tributo, es el siguiente:

	Ganancia (dividendo) distribuida
por	factor de piramidación (1.5385 o 1.515)
igual a	base gravable
por	tasa del artículo 123, fracción IV (5%)
igual a	impuesto a pagar

Asimismo, es de concluirse, que las personas físicas que solo perciben ingresos por concepto de dividendos distribuidos, o que su tasa impositiva anual es inferior al 40%, pueden recuperar el total del impuesto pagado por tal concepto, e inclusive, obtener una cantidad adicional, siempre y cuando decidan acumular los dividendos para la determinación del impuesto anual a su cargo y, que

el procedimiento contable para tal efecto, es el siguiente:

Dividendo piramidado (dividendo distribuido x factor)

Más otros ingresos acumulables del ejercicio (en su caso)

Menos deducciones autorizadas por la ley (en su caso)

Igual a utilidad fiscal

Menos límite inferior del artículo 141

Igual a base para la determinación del impuesto anual

Por tarifa del artículo 141 que corresponda

Más cuota fija del artículo 141 que corresponda

Igual a impuesto del ejercicio

Menos impuesto acreditable (dividendo piramidado x 40%)

Igual impuesto a pagar o saldo a favor.

Por último, resulta de vital importancia precisar que el impuesto previsto en los artículos 10-A, 123, fracción IV y Quinto Transitorio, fracción XII, se causa al momento de pagar el dividendo y no así al momento de “decretar o autorizar” su distribución.

En efecto, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, expresamente señala que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las

leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Ahora bien, los preceptos legales en comento, en su parte que interesa, respectivamente señalan lo siguiente:

“Artículo 10-A. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades, deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos (...).

Este impuesto se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional del períodoón conjunta onda, una vez transcurridos 30 días de la fecha eque e se hizo el pago de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas”.

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

(...)

IV. Retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385, (...) cuando los dividendos se distribuyan a personas físicas.

El impuesto retenido se enterará conjuntamente con el pago provisional del período que corresponda, una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se percibieron los dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas”.

“Artículo Quinto Transitorio. En relación con las modificaciones a que se refiere el ARTÍCULO TERCERO de esta ley, se estará a lo siguiente:

(...)

XII. Para efectos del artículo 123, fracción IV, (...) cuando se perciban dividendos o utilidades provenientes del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al 31 de diciembre de 1998, las personas morales que los distribuyen deberán efectuar la retención (...) sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades percibidos por las personas físicas por el factor de 1.515.

Asimismo, el impuesto retenido deberá enterarse conjuntamente con el pago provisional del período que corresponda, una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo la distribución de dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas”

De la interpretación conjunta de los preceptos legales en comento, se advierte que las personas morales que HAGAN LOS PAGOS POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A PERSONAS FÍSICAS tienen, entre otras, las siguientes obligaciones:

1. “Calcular” el impuesto empresarial respectivo, cuando dichos dividendos NO deriven de la cuenta de utilidad fiscal neta, el cual se deberá enterar conjuntamente con el pago provisional del período que corresponda, una vez transcurridos treinta días de la fecha en que se hizo el pago de los mismos; 2. Retener el 5% sobre el monto del dividendo

piramidado, aun cuando provengan de la referida cuenta de utilidad fiscal neta; y

3. Entregar a las personas físicas a “quienes les efectúe pagos” por concepto de dividendos distribuidos, constancia en la que se señale el monto y el origen de los mismos, así como el importe del impuesto retenido.

Lo anterior pone de manifiesto que el “impuesto por dividendos” se causa al momento en que éstos se pagan y no así al momento de su distribución, cuestión tal que se corrobora si se toma en consideración que el impuesto sobre la renta grava el ingreso real del contribuyente, es decir, aquel que efectivamente se percibe y que modifica positivamente su patrimonio, pero no el ingreso virtual como lo es la simple expectativa a obtener un ingreso, tal como se advierte de la tesis sustentada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, publicada en la página 1521, Tomo L, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, que a la letra se lee:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, BASE PARA LA FIJACION DEL. Atento el texto y espíritu de los artículos 1º y 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es indudable que lo que ésta grava, son las ganancias o utilidades que aumentan materialmente el patrimonio del causante o la capacidad del contribuyente, esto es, el ingreso real y no virtual que se haya efectuado, y en tratándose de profesionistas, el impuesto gravita sobre la ganancia efectiva, es

decir, sobre la percepción misma, pero no sobre el simple derecho a ésta. De tal manera que en tanto no llegue a percibirse, no tiene el fisco derecho a cobrar impuesto alguno sobre honorarios, que, por no haberse cobrado, no son ganancias aún.”.

Es importante señalar, que si bien el criterio aludido de esta Segunda Sala refiere al artículo 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de mil novecientos noventa y nueve y, el caso particular, alude a la inconstitucionalidad del numeral 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de enero de dos mil uno; lo cierto es que tal criterio resulta aplicable, debido a que la norma en cuestión no sufrió modificación substancial alguna en su texto.

En mil novecientos noventa y nueve, el numeral en comento, decía:

“Artículo 123. Las personas que hagan los pagos por conceptos de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones:

(...)

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

dividendos o utilidades se distribuyan a personas físicas.

El impuesto retenido se enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se percibieron los dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas.

En los supuestos a que se refiere la fracción V, del artículo 120 de esta ley, el impuesto que retenga la persona moral conforme a esta fracción se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.”

Texto vigente al treinta y uno de diciembre de dos mil uno:

“Artículo 123. Las personas morales que hagan los pagos por conceptos de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones:

(...)

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

El impuesto retenido se enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se percibieron los dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas.

En los supuestos a que se refiere la fracción V, del artículo 120 de esta ley, el impuesto que retenga la persona moral conforme a esta fracción se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.”

Por otro lado, cabe señalar que por las razones antes expuestas, esta Segunda Sala no comparte el criterio de la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los Amparos en Revisión 1/2001 en sesión de ocho de agosto de dos mil uno y 64/2002, en sesión de veinticuatro de abril de dos mil dos, así como el Amparo Directo en Revisión 230/2005, resuelto en sesión del seis de abril de dos mil cinco.

De igual manera, se estima importante mencionar que el numeral 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el año de dos mil uno, se le aplica a la quejosa ***** en su carácter de accionista de las empresa*****, S.A. de C.V., y*****, S.A. de C.V., que obtiene ingresos por dividendos y, en general por utilidades distribuidas por las personas morales de las que es accionista, en la sentencia reclamada de fecha dos de abril de dos mil cuatro que emitió la Cuarta Sala

Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver el juicio de nulidad *****, que ella hizo valer en contra del oficio número 325-SAT-09-1-DGI-6803, de fecha veinticinco de abril de dos mil tres, en el que la autoridad hacendaria le dio respuesta a la consulta que le formuló en el sentido de que para la retención y pago del impuesto sobre la renta causado por los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales en su favor, no es aplicable el factor del 1.5385.

SEXTO. Virtud de la conclusión alcanzada, procede con fundamento en el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo analizar los restantes conceptos de violación que sobre el tema de inconstitucionalidad del precepto plantea la quejosa, en su escrito de demanda, cuyo estudio no realizó el Tribunal Colegiado, debido al sentido que rigió en su fallo y, en los cuales en esencia, aduce lo siguiente:

- El artículo 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, en el que se fundamenta la sentencia reclamada es violatorio de la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas físicas como ella, se encuentran obligadas a pagar vía retención, diversas cantidades por concepto del tributo a su cargo, por los dividendos que distribuyen las personas morales de las que son accionistas en su favor, cuando aquéllas personas morales mexicanas que perciban ingresos por la distribución de dividendos o utilidades de otras personas morales mexicanas no tienen la obligación de

enterar importe alguno por el mencionado gravamen, lo cual evidencia la inconstitucionalidad del precepto, porque no obstante que la quejosa se encuentra en las mismas condiciones que aquellas personas morales contribuyentes que reciben dividendos de otras personas mexicanas y, que no tienen obligación de enterar vía retención, importe alguno por concepto de impuesto sobre la renta derivado de la distribución de dividendos al ser una persona física que recibe dividendos y compartir con ellos el carácter de contribuyente del gravamen, tiene la obligación de pagar vía retención el 5% del importe que resulte de multiplicar el monto de los dividendos por el factor 1.5385.

No existe justificación constitucional ni legal, para que las personas físicas que como la quejosa obtengan ingresos por dividendos distribuidos por personas morales, se encuentren sujetos al pago vía retención del impuesto sobre la renta, y en cambio, las personas morales por los ingresos que obtienen por el mismo concepto de distribución de dividendos, no tienen la obligación de acumularlos para el cálculo de esta contribución, y por ende, no tienen la obligación de pagarlo.

- El artículo 123, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, otorga un trato fiscal preferencial a las personas morales, siendo que ello se encuentra

prohibido por el artículo 1º constitucional, pues las personas físicas como la quejosa tienen la obligación de pagar el impuesto sobre la renta a su cargo que se cause con motivo de la distribución de dividendos en su favor, aun cuando se encuentra en una situación igual a aquellos contribuyentes que están exentos de la obligación de pagar vía retención el impuesto sobre la renta, lo que implica una violación en su perjuicio de la garantía de igualdad jurídica que consagra el artículo 1º constitucional, en relación con la de seguridad jurídica establecida en el 16 de nuestra Carta Magna; toda vez que para que el artículo 123 no viole dichas garantías de igualdad y seguridad jurídica, debiera dársele el mismo tratamiento a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que reciben dividendos de las empresas de las que son accionistas, sobre las mismas bases y sin discriminación alguna.

Resultan infundados estos argumentos que expone la quejosa en sus conceptos de violación, los que se analizan en su conjunto dada su estrecha relación, y ello en razón de lo siguiente:

Este Alto Tribunal, ha determinado respecto de la garantía de equidad prevista por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, que los contribuyentes que se encuentran dentro del mismo supuesto de causación, deben tributar en idénticas condiciones; esto es, deben recibir un tratamiento igual en lo relativo a la acumulación de ingresos gravables, deducciones, plazos de pago, etcétera; pero ello de ninguna manera significa, que

en todo momento los sujetos pasivos de un tributo deben encontrarse en condiciones de absoluta igualdad ante cualquier circunstancia.

El principio de equidad, refiere al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similar situación de hecho, ya que la igualdad a que alude el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo es ante la ley y ante la aplicación de ésta, lo que indica que no toda desigualdad de trato de la ley supone una violación al citado precepto constitucional, ya que para ello es necesario que la desigualdad produzca distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista una justificación objetiva; de ahí, que las normas tributarias deben tratar igual a quienes se encuentran en una misma situación y, de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Lo anterior, implica que el legislador puede crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría.

Por tanto, es de concluir que un tributo será inequitativo cuando dé un trato desigual a sujetos que se encuentran bajo una misma hipótesis de causación, sin que exista una causa de justificación objetiva para ello.

La consideración precedente, se sustenta en la jurisprudencia del Tribunal Pleno P./J.24/2000, publicada en la página 35 del Tomo XI, correspondiente al mes de marzo del dos mil, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que a la letra se lee:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN 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 de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo 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 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, esto es, que se

sustenten en bases objetivas que 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”.

A fin de determinar si el impuesto por dividendos, previsto en los artículos 123, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el año de dos mil uno es inequitativo, se deben tener en cuenta algunos aspectos fundamentales del mecanismo de tributación de los dividendos que se precisan con anterioridad en el considerando precedente de este fallo, y que son los siguientes:

- El objeto del impuesto por dividendos distribuidos, se constituye por las ganancias (ingresos reales) generadas en la empresa que se pagan a los socios o accionistas vía dividendos. Este tributo, se causa al efectuarse el pago de las ganancias distribuidas vía dividendos y, debe gravarse a la tasa marginal máxima prevista por la ley, que en el caso de las personas morales es del 35% y de las personas físicas del 40%.
- Con el propósito de ***“fomentar la inversión y la generación de empleos”***, la tasa marginal para la determinación del impuesto sobre la renta anual a cargo de las personas morales se incrementó al 35%; pero se establece a favor de éstas, la opción de diferir parte del impuesto, siempre y cuando decidan reinvertir sus utilidades.

- El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta (**CUFIN**) representa el monto de las ganancias (ingresos reales) respecto de las cuales la persona moral ya pagó el total del impuesto a la tasa empresarial correspondiente en el ejercicio en que se generaron (34% o 35%) y, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (**CUFINRE**), representa el monto de las ganancias (ingresos reales) respecto de los cuales la persona moral difirió parte del impuesto empresarial (5%) del ejercicio en que se generaron y que deberá pagar al momento de distribuir dichas utilidades a sus socios o accionistas vía dividendos.

- Los ingresos que obtienen las personas físicas por concepto de dividendos (ganancias) distribuidos por una persona moral, causan el impuesto sobre la renta a la tasa marginal máxima prevista por la ley que es del 40%. Sin embargo, con el objeto de lograr una **“distribución equitativa de las cargas fiscales”** e **“igualar el tratamiento fiscal de los dividendos”** en dichos contribuyentes, las personas morales que distribuyen dividendos que NO provienen de su CUFIN o de su CUFINRE, **tienen la obligación de enterar como impuesto a su cargo** la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa del 35% al resultado de multiplicar dichos dividendos por el factor de 1.5385; cuando provengan de la CUFINRE, **deberán pagar el “impuesto que hubiesen diferido”** en el ejercicio fiscal en que se

generaron las ganancias respectivas, aplicando la tasa del 5% al monto del dividendo piramidado y, cuando deriven de su CUFIN **“no se estará obligado al pago de este impuesto”**, dado que las ganancias respectivas ya causaron el total del impuesto empresarial correspondiente en el ejercicio fiscal en que se generaron.

- Todo dividendo deriva de ganancias (ingresos reales de la persona moral) que ya causaron el impuesto sobre la renta a la tasa empresarial, las personas físicas que perciban ingresos por tal concepto, deberán pagar únicamente la diferencia entre el impuesto pagado por la sociedad a la tasa marginal empresarial y el que les corresponde conforme a la tasa marginal máxima prevista por la ley, que como ya se dijo es del 40%.
- El factor de piramidación, resulta de dividir la ganancia (ingreso real o utilidad fiscal) generada en la empresa, representada en un porcentaje de cien (100%), entre la ganancia (dividendo) distribuible al socio o accionista, representada en un porcentaje de sesenta y cinco (65% o 66%), el cual a su vez se obtiene de restar a la ganancia generada en la empresa, el impuesto que ésta pagó o debe pagar a la tasa empresarial (35% o 34%); y su aplicación tiene por objeto que el impuesto “adicional” por dividendos distribuidos a personas físicas, se calcule sobre el monto de las ganancias que generaron dichos dividendos y no así sobre el monto de éstos.

- Este aspecto, encuentra su razón de ser, en el hecho de que el objeto del impuesto por dividendos, se constituye por las ganancias distribuidas por personas morales vía dividendos y, que previamente a su distribución, la persona moral tiene la obligación de pagar parte de ese impuesto a la tasa empresarial, el cual se extrae de la propia ganancia que se distribuye, lo que de suyo implica que el monto del dividendo distribuido siempre es menor al de la ganancia que lo genera y, por tanto, no refleja el ingreso efectivamente percibido por concepto de dividendos distribuidos.
- Los socios o accionistas personas físicas que deseen recuperar el impuesto pagado por las ganancias, distribuidas en su favor vía dividendos, deberán acumular la cantidad que resulte de multiplicar dichos dividendos por el factor de piramidación que corresponda y, acreditar contra el impuesto del ejercicio en que se hayan percibido, el monto que resulte de aplicar al dividendo piramidado la tasa del 40%.

En esta medida, se tiene que todas las personas físicas que perciban ingresos por concepto de ganancias distribuidas por una persona moral vía dividendos, con independencia del origen de los mismos (CUFIN, CUFINRE, CUCAP, etcétera) y, de la fecha en que se haya acordado su distribución, deberán pagar un impuesto adicional al pagado por la empresa, el cual se calculará aplicando la tasa 5% sobre el monto de los dividendos piramidados y se enterará

conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda una vez transcurridos treinta días de la fecha en que éstos se pagaron; además de que, conforme a lo previsto en el artículo 122 de la ley, dichos contribuyentes, pueden optar por acumular las ganancias distribuidas para la determinación del impuesto anual a su cargo y acreditar contra éste el impuesto pagado por tal concepto, sin que sea óbice el hecho de que las ganancias distribuidas deriven de una cuenta de utilidad fiscal neta o que sean los únicos ingresos que perciben en el ejercicio.

En el caso, es de concluir que no le asiste la razón a la quejosa cuando afirma que el numeral reclamado trasgrede el principio de equidad tributaria, debido a que las personas físicas se encuentran obligadas a pagar vía retención diversas cantidades por concepto de impuesto sobre la renta por los dividendos que distribuyen las personas morales de las que son accionistas, ya que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, el impuesto sobre la renta de la persona moral correspondía del 35% y de la persona física era del 40%; en consecuencia, si la persona moral que distribuya dividendos es la obligada al pago del impuesto sobre la renta, resulta lógico que la persona moral que lo percibe ya no pague.

Por el contrario, tratándose de la persona física se daba una diferencia del 5% que sumado al 35% daba el total de 40%, lo que resulta legal, porque no debe perderse de vista que el impuesto de la renta por este concepto se calcula sobre el monto total de la utilidad distribuida, y no así respecto del dividendo neto; además, de

que no se debe soslayar el hecho de que el impuesto sobre la renta respecto de dividendos, se causa a la tasa marginal máxima del impuesto, prevista para la persona física

En consecuencia, al resultar infundados estos conceptos de violación, procede negar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitada.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

PRIMERO. Se revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra de la sentencia de fecha dos de abril de dos mil cuatro, que dictó la Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el juicio de nulidad ***** .

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al Tribunal Colegiado de Circuito de origen y, en su oportunidad, archívese este asunto como totalmente concluido.

Así, lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Margarita Beatriz Luna Ramos, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente Juan Díaz Romero. Siendo ponente la primera de los nombrados.

Firman el Presidente y la Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala que autoriza y da fe.

PRESIDENTE

MINISTRO JUAN DÍAZ ROMERO.

PONENTE

MINISTRA MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.

SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ.

Esta hoja corresponde al Amparo Directo en Revisión 498/2005, promovido por *****. Fallado en sesión del día dieciocho de noviembre de dos mil cinco por unanimidad de cinco votos, en el sentido siguiente: “PRIMERO. Se revoca la sentencia recurrida. SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****”, en contra de la sentencia de fecha dos de abril de dos mil cuatro, que dictó la Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el juicio de nulidad *****.” Conste.

MLPP/ggg.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.