

Universidad Autónoma de Querétaro  
Facultad de Contaduría y Administración  
Maestría en Impuestos

“El tratamiento proporcional en la retención de ISR para el  
pago de dividendos.”

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de

**Maestro en Impuestos**

**Presenta:**

Jesús Christopher López González

Dirigido por:

Mtro. Miguel Juan Niño Rodríguez

Santiago de Querétaro, Querétaro, 2022

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "C. López González", is written on a small white rectangular piece of paper.



Universidad Autónoma de Querétaro  
Facultad de Contaduría y Administración  
Maestría en Impuestos

“El tratamiento proporcional en la retención de ISR para el pago de dividendos.”

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de

**Maestro en Impuestos**

**Presenta:**

Jesús Christopher López González

**Dirigido por:**


Mtro. Miguel Juan Niño Rodríguez

**SINODALES:**

Mtro. Miguel Juan Niño Rodríguez  
Presidente

ATENTAMENTE  
  
Mtro. Miguel Juan Niño Rodríguez  
Presidente

Dr. Victor Vega Villa  
Secretario

ATENTAMENTE  
  
Dr. Victor Vega Villa  
Secretario

Mtro. Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez  
Vocal

ATENTAMENTE  
  
Mtro. Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez  
Vocal

Mtro. Antonio Pérez Olvera  
Suplente

ATENTAMENTE  
  
Mtro. Antonio Pérez Olvera  
Suplente

Mtro. Jorge Arturo Sánchez Aceves  
Suplente

ATENTAMENTE  
  
Mtro. Jorge Arturo Sánchez Aceves  
Suplente

Centro Universitario  
Querétaro, Qro  
Diciembre 2022  
México

**Resumen:**

En el presente se aborda el efecto que el Impuesto Sobre la Renta (ISR en México), introducido en 2014, tiene al aplicarse en los ingresos por dividendos en las personas físicas. Comienza por analizar el surgimiento del mismo impuesto como una herramienta de recaudación en diferentes países que han seguido una introducción similar a la que ha seguido México en el mismo impuesto, con la intención de construir una narrativa comparativa histórica e internacional en el tratamiento sobre los ingresos por dividendos. En el segundo capítulo, se realiza un estudio del marco jurídico fiscal aplicable al impuesto, además se definen los términos de dividendos y rendimientos para señalar la similitud que existe entre estos dos tipos de ingresos. Para el desarrollo del trabajo se realizó una investigación del tipo documental, de la legislación aplicable a partir del 2014 a estos ingresos, así como un análisis de criterios jurisprudenciales, tesis y resoluciones a controversias constitucionales que se presentaron con la reforma del 2014, emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los cuales se observa el estudio de los principios tributarios constitucionales, de no solo la equidad y proporcionalidad, sino también de la obligación a contribuir al gasto público, aplicables al impuesto. Además, se realiza un análisis del tratamiento que los ingresos por dividendos tienen frente a los ingresos por rendimientos, cuando estos se presentan en personas físicas. Finalmente, con base al análisis y resultados obtenidos, se realiza una propuesta de reforma fiscal al artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, bajo la aplicación de los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y obligación de contribuir al gasto público. El tema elegido tiene su justificación basada en la posición de tratamiento inequitativo y desproporcional que tienen los ingresos por dividendos en las personas físicas, al considerarse los ingresos por rendimientos que también pueden obtener estas. Se concluye señalando que es posible un tratamiento proporcional y equitativo, sin descuidar el gasto público, al ofrecer un sistema de calificación a los ingresos por dividendos, dando una opción de acumulación y acreditación del impuesto diferente a la actual y que siga ejemplos internacionales de éxito, contribuyendo al diseño de una ley fiscal que regule tributos sostenibles en el largo plazo.

**Palabras clave:**

Ingresos, Impuesto, dividendos, tratamiento, análisis, constitucionales, fiscal.

### Summary:

The following study deals with the effect that the Income Tax (ISR in México), introduced in 2014, has when applied to dividend income in individuals. It begins by analyzing the emergence of the income tax as a tool for tax collection in different countries that have followed a similar introduction for the tax, as Mexico, with the intention of building a comparative historical and international narrative in the treatment of income. for dividends. In the second chapter, a case study of the fiscal legal framework applicable to the tax is carried out, in addition, the terms of dividends and returns are defined to indicate the similarity that exists between these two types of income. For the development of the work, an documentary investigation type was carried out, of the legislation applicable as of 2014 to these income, as well as an analysis of jurisprudential criteria, theses and resolutions to constitutional controversies that were presented with the 2014 reform, issued by the Plenary of the Supreme Court of Justice of the Nation, in which the study of constitutional tax principles is observed, of not only equity and proportionality, but also of the obligation to contribute to public spending, applicable to the tax. In addition, an analysis is made of the treatment that dividend income has compared to income from returns, when these are presented in individuals. Finally, based on the analysis and results obtained, a tax reform proposal is made to article 140 of the Income Tax Law, under the application of the constitutional principles of equity, proportionality and the obligation to contribute to public spending. The chosen topic has its justification based on the position of inequitable and disproportionate treatment that dividend income has on individuals, considering the income from returns that they can also obtain. It concludes by noting that a proportional and equitable treatment is possible, without neglecting public spending, by offering a qualification system for dividend income, giving an option of accumulation and accreditation of the tax different from the current one and that follows international examples of success, contributing to the design of a tax law that regulates sustainable taxes in the long term.

#### Keywords:

Income, tax, dividends, treatment, analysis, constitutional, fiscal.

## ÍNDICE

<b>ÍNDICE</b>	5
<b>1.1.-El Impuesto Sobre la Renta como “Income Tax” en Estados Unidos de América y el Reino Unido.</b>	9
<i>1.1.1.-El Impuesto Sobre la Renta en el Reino Unido y su relación con los conflictos armados.</i>	9
<i>1.1.3.- El Impuesto Sobre la Renta o “Income Tax” en el Reino Unido como antecedente en la actualidad al impuesto sobre la Renta en México.</i>	16
<i>1.1.5.-El impuesto sobre ingresos por dividendos en el Reino Unido y su aplicación actual como antecedente a los impuestos sobre dividendos en México.</i>	18
<i>1.1.6.-El Impuesto Sobre la Renta o “Income Tax” en los Estados Unidos de América.</i>	21
<i>1.1.7.-El “Income Tax” en Estados Unidos de América, como antecedente en la actualidad al impuesto sobre la Renta en México.</i>	27
<i>1.1.8.-El Impuesto sobre ingresos por dividendos en los Estados Unidos de América y su aplicación actual como antecedente a los impuestos sobre dividendos en México.</i>	31
<b>1.2.-El Impuesto sobre la Renta en México.</b>	34
<i>1.2.1.-Antecedentes de los impuestos en México.</i>	34
<i>1.2.3.-El Impuesto sobre la Renta en México</i>	38
<i>1.2.4.-El Impuesto sobre ingresos por dividendos en México y su aplicación actual como antecedente al análisis de proporcionalidad.</i>	43
<b>2.-MARCO TEÓRICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU APLICACIÓN EN EL PAGO DE DIVIDENDOS.</b>	46
<b>2.1. Conceptos, definiciones y elementos de los impuestos y en lo relativo al Impuesto Sobre la Renta y su aplicación en el pago de dividendos.</b>	46
<i>2.1.1.- Fundamento constitucional y general de los impuestos y diferencia entre contribuciones.</i>	46
<i>2.1.2.- Sujeto activo y pasivo.</i>	48
<i>2.1.3.- Hecho imponible del impuesto.</i>	52
<i>2.1.4.- Ingreso como objeto del Impuesto Sobre la Renta</i>	54
<i>2.1.5.- Momento de generación del impuesto.</i>	57
<i>2.1.6.- Concepto de deducciones y base del Impuesto Sobre la Renta.</i>	58
<i>2.1.7.- Tasa, tarifa o cuota del Impuesto Sobre la Renta.</i>	63
<i>2.1.8.- El principio de proporcionalidad y equidad tributaria.</i>	64
<i>2.1.9.- Los regímenes sujetos del Impuesto sobre la renta.</i>	66
<i>2.1.10.-Tiempo de pago del Impuesto Sobre la Renta.</i>	69
<b>2.2. Definiciones relativas a los dividendos y análisis de amparos sobre la equidad y proporcionalidad en el Impuesto Sobre la Renta en ingresos por dividendos.</b>	71
<i>2.2.1.- Definiciones de los dividendos desde el punto de vista jurídico.</i>	71
<i>2.2.2.- Diferencia entre dividendos, utilidades y rendimientos.</i>	72

2.2.3.- <i>Impuesto Sobre la Renta en Ingresos por dividendos en el sujeto pasivo del impuesto.</i>	76
<b>3.-ANÁLISIS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS</b>	80
3.1.-Análisis del Impuesto Sobre la Renta sobre dividendos en México, violaciones constitucionales señaladas y su comparación internacional.	80
3.1.1.- <i>Comparación de ingresos tributarios en el Reino Unido, Estados Unidos y en México</i>	80
3.1.2.- <i>El impuesto sobre ingresos por dividendos en el Reino Unido, Estados Unidos y en México</i>	82
3.1.3.- <i>Análisis de las diferencias entre sociedades mercantiles y sociedades civiles.</i>	88
3.1.4.- <i>Rendimientos de sociedades civiles y dividendos en sociedades mercantiles</i>	93
3.1.5.- <i>Impuesto sobre la renta en los ingresos por rendimientos y los ingresos por dividendos en el sujeto pasivo del impuesto.</i>	96
3.1.6.- <i>Análisis de Resoluciones de amparos de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación sobre el artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, reforma del 11 de diciembre del 2013, en relación a la retención del Impuesto Sobre la Renta sobre el pago de dividendos.</i>	102
<b>4.-PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>	118
4.1.-Definición del Problema.	118
4.2.-Preguntas de Investigación.	129
4.3.-Hipótesis.	133
<b>5.-PROPUESTA Y CONCLUSIONES SOBRE EL PAGO PROPORCIONAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS.</b>	133
5.1.-Una Reforma Fiscal inspirada en modelos de éxito internacionales, que ya han impactado a la ley fiscal en México.	133
5.2.-Propuesta de cambio en el artículo 140 de la Ley del ISR para un tratamiento más proporcional, en la forma de un pago provisional.	138
5.3.-Conclusiones del cambio proporcional en el impuesto por dividendos y oportunidades para incrementar los ingresos tributarios para la federación con ejemplos de otros países caso: Reino Unido y Estados Unidos.	147

## Índice de Tablas

Tabla 1.1 Taifas y límites convertidas de libras esterlinas a pesos mexicanos.....	20
Tabla 1.2 Tarifas y límites convertidas de dólares americanos a pesos mexicanos...	33
Tabla 2.1 Tipos de Reparto de Resultados en Sociedades Mercantiles y Civiles:.....	73
Tabla 2.2: Cálculo del procedimiento de pirámide para determinar el ingreso por dividendos acreditable y el Impuesto Sobre la Renta proporcional acreditable. ....	78
Tabla 2.3: Resumen de datos a llevar a la declaración anual:.....	78
Tabla 3.1. Comparación entre el peso de los ingresos tributarios para Estados Unidos, el Reino Unido y México. ....	81
Tabla 3.3. Tarifas de límite exento para el impuesto sobre ingresos por dividendos en el Reino Unido, para los años del 2017 al 2020:.....	84
Tabla 3.4. Tarifas por banda de ingresos para la tasa correspondiente al impuesto sobre ingresos en el Reino Unido, para el 2020:.....	84
Tabla 3.5. Tarifas por banda de ingresos para la tasa correspondiente al impuesto sobre ingresos por dividendo en el Reino Unido, para el 2020: .....	85
Tabla 3.6. Tarifas por límite de ingresos para determinar la tasa correspondiente al impuesto sobre los ingresos por dividendo de Estados Unidos en el 2019:.....	87
Tabla 3.7. Comparación entre asociación civil, sociedad civil y sociedad mercantil: .....	92
Tabla 3.8: Tarifas de retenciones del Impuesto Sobre la Renta del artículo 96 de la ley del Impuesto sobre la renta.....	99
Tabla 3.9: Comparación entre la acumulación anual del Impuesto Sobre la Renta entre rendimientos a socios y el pago de dividendos a accionistas:.....	100
Tabla 3.10.- Comparación entre el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta en pago de rendimientos y pago definitivo en el pago de dividendos: .....	102
Tabla 3.11.-Ingresos por capítulo de la Ley del Impuestos Sobre la Renta.....	109
Tabla 5.1.-Tarifa mensual del Impuestos Sobre la Renta del artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. ....	140
Tabla 5.2.-Comparación de tasas efectivas en tratamiento diferente de ISR, sobre ingresos de personas físicas por dividendos y por rendimientos. ....	141

**Índice de Figuras:**

Figura 1.1.-Paridad de Compra en Estados Unidos de 1783 a 2019.....	13
Figura 1.2 Recaudación histórica Real vs Observada del ISR de 1990 a 219 .....	42
Figura 1.3 Ingresos por Impuestos en países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.....	43
Figura 4.1.-Recaudación total de México, Estados Unidos y El Reino Unido. ....	120
Figura 4.2.-Porcentaje proporcional de la recaudación total de Estados Unidos, México y el Reino Unido: .....	121
Figura 4.3.-Porcentaje de recaudación entre países de la OCDE y de América Latina (LATAM) : .....	123
4.4.-Recaudación en México como porcentaje del PIB de acuerdo a datos de la OCDE desde 2000 a 2019 .....	124
4.5.-Recaudación en México como porcentaje del PIB de acuerdo a datos de la OCDE desde 1980 a 2019: .....	125



## **1.-HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU APLICACIÓN EN INGRESOS POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS.**

### **1.1.-El Impuesto Sobre la Renta como “*Income Tax*” en Estados Unidos de América y el Reino Unido.**

#### ***1.1.1.-El Impuesto Sobre la Renta en el Reino Unido y su relación con los conflictos armados.***

El Impuesto Sobre la Renta tiene sus orígenes en el Reino Unido, para comprender la introducción del impuesto en su origen y comprender el caso en México, se realizará una revisión del contexto histórico desde el punto de vista de las contribuciones que precedieron al Impuesto Sobre la Renta en su país de origen. Esto implica analizar las contribuciones con su evolución histórica dentro de Inglaterra, pues antes de la conformación del Reino Unido en 1707, los impuestos se administraban y recolectaban desde los países que posteriormente formaron la unión de reinos (Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte que era el Reino de Irlanda). Antes de la introducción de impuestos que cubrieran todo el territorio y que estuvieran controlados por un gobierno central, eran los reinos separados los administradores de sus tributos; un ejemplo es Inglaterra, y sus impuestos sobre comercio, en la importación existía el impuesto de lana en 1203 o la creación de los impuestos sobre ventas de vino por parte del Rey Eduardo I de Inglaterra en 1275, aquí cada reino (en este caso Inglaterra), aplicaba los impuestos a los bienes que considera adecuados, es decir la recaudación dependía desde la introducción del tributo, hasta su recaudación y administración de las jurisdicciones separadas, teniendo así disparidad en el control de los ingresos tributarios y también pudiendo prestarse a la doble tributación entre los reinos.

Los impuestos fueron evolucionando desde actividades específicas (como el comercio en la lana y el vino), a objetivos específicos de los tributos, como la “*Poor Tax*”, que en español significa “El impuesto para los pobres”; que se estableció en 1572 y cuyo

objetivo era ayudar a la clase más pobre del país. Sin embargo, este es un buen ejemplo de la evolución histórica de los tributos en ese país, pues este impuesto pasaría de ser un tributo local a convertirse y ser adoptado como un impuesto nacional en 1601 (Alchin, 2019).

Lo interesante de la evolución de los impuestos, es que en los países donde se adoptan impuestos similares, se tiende a seguir el mismo patrón; en el Reino Unido también existió una evolución gradual hasta el impuesto actual sobre los ingresos (*Income Tax*), conocido así en los países de habla inglesa y que en países hispanos se conoce como Impuesto sobre la renta.

La Historia de los impuestos suele estar relacionada con la de los desarrollos bélicos y los líderes de las naciones involucradas; en palabras de Karl von Clausewitz (1780-1831) “La guerra es la prolongación de la política por otros medios, pero sin dejar de ser parte de ella. Es un medio, y su finalidad es siempre política”. Declaraciones como esta, hablan claramente de cómo la política y la guerra están ligadas y los impuestos se convierten en una herramienta de guerra más en esos contextos.

Es importante apuntar a la guerra en la creación de impuestos -o eliminación de impuestos- a lo largo de la historia de la tributación, pues se pueden apuntar diferentes conflictos entre naciones, que junto con la guerra vienen, usualmente, los impuestos; por ejemplo un caso de estudio común al hablar de impuestos y su papel en conflictos fue la guerra de independencia de los Estados Unidos con el Reino Unido con una demanda principal, eliminar con los: “Impuestos sin representación” (*Taxation without representation*), frase que se volvió el eslogan principal de los colonos emancipados de América, esta insurrección, terminó no sólo con los impuestos que el Reino Unido colocó sobre sus 13 colonias americanas, sino también con el dominio británico en tierras del

continente. Basta observar este conflicto, para darse una idea de la importancia de los impuestos en la evolución de los países; el “*Income Tax*” no fue diferente.

***1.1.2.-El nacimiento del Impuesto Sobre la Renta o “Income Tax” en el Reino Unido.***

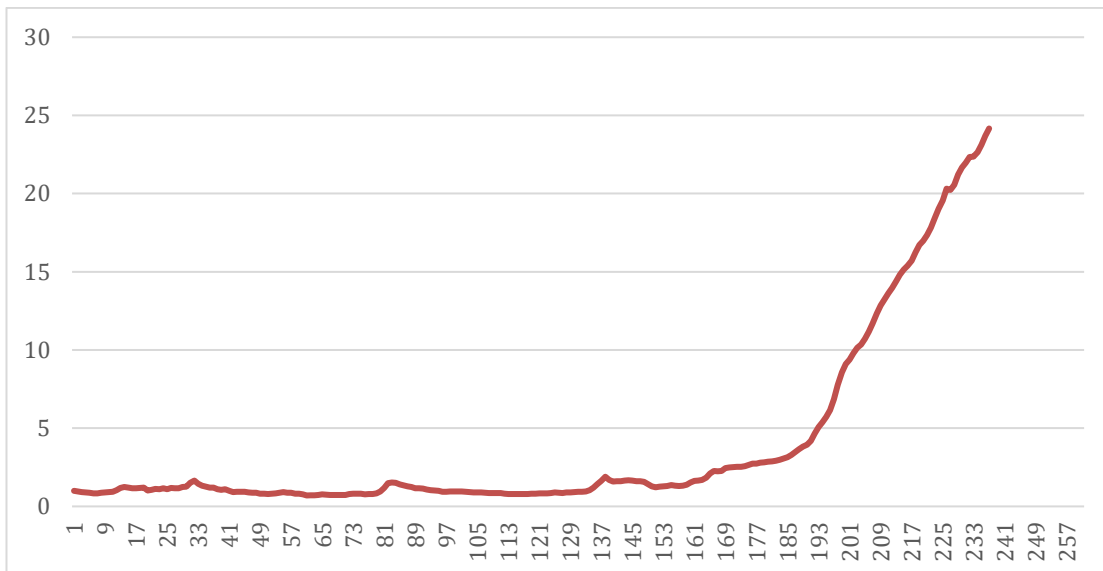
Aunque es común la literatura que apunta a la creación del Impuesto Sobre la Renta en el Reino Unido, existen también autores que siguen su creación mucho más atrás, por ejemplo; James Henry Breasted, recolectó en su obra “*Ancient Records of Egypt*”, registros completos de tumbas descubiertas en Egipto. En su segundo volumen: “*Té Eighteenth Dynasty*”, en los párrafos 714 al 749, el autor describió el hallazgo de registros de cobro de impuestos y recolección de grano, sellados dentro del templo de Amon. Se encuentra en este tipo de trabajos que la concepción de un impuesto que grave la generación de riqueza –en este ejemplo, el fruto de una cosecha-, puede rastrearse hasta una civilización antigua como la egipcia; cuando según los hallazgos de Breasted, se les pedía a los campesinos entregar una parte de su cosecha de trigo. Aunque autores como Peter Harris en su libro “*Income Tax in common law Jurisdiction*” de 2006, identifica la creación moderna del Impuesto Sobre la Renta al Reino Unido de Gran Bretaña.

Peter Harris, describe la adopción, por países con conexiones coloniales con el Reino Unido de un tipo de impuesto similar –por lo menos en la concepción del mismo, al establecido en Gran Bretaña a partir en 1799-, este mismo autor puntualiza, que otros impuestos en diversos países, no están considerados dentro de la familia de naciones descendientes de colonias inglesas; como “inspirados”, por este mismo impuesto; esto hace que resulte clave comprender lo que sucedió en 1799 en el Reino Unido para entender el Impuesto Sobre la Renta (Cambridge University Press, 2006).

Continuando con la historia del Impuesto Sobre la Renta, se llega hasta 1783 en el Reino Unido cuando fue introducido por primera vez por William Pitt “*Té Younger*”. Según la Enciclopedia Británica, este líder parlamentario, nacido en 1759 y educado en la Universidad de Cambridge, asumió la oficina de primer ministro en un momento en que la economía de su país se encontraba mermada por la guerra de independencia de Estados Unidos de América, con una deuda pública de £ 24,236,222,911; este monto -que podría considerarse alto para tiempos actuales-, en 1783 significaba el 152.9% del equivalente al Producto Interno Bruto del Reino Unido.(Cambridge University Press, 2006).

Haciendo un paréntesis en esta parte, resulta un ejercicio interesante para entender estas cifras y la posición del primer ministro Pitt al asumir su oficina, actualizar este monto y convertir a pesos mexicanos, lo que se busca mostrar con este ejercicio es como históricamente una hacienda pública en apuros tiende a generar impuestos sobre la riqueza. Según el Buró de Trabajo y Estadística de Estados Unidos, (*Bureau of Labor Statistics*), la inflación en Estados Unidos en el periodo de 1783 a 2019, la inflación acumulada de este periodo es de 2,316.44%; en otras palabras, un sólo dólar americano de 1783, son \$23.16 dólares en 2019 –se debe recordar que hasta 1779 aún se utilizaba la libra en las colonias inglesas que hoy son los Estados Unidos de América; pero su Buró de Estadística lleva la medición en dólares-. En la siguiente gráfica se aprecia el cambio en la paridad de compra del dólar americano de 1783 a 2019:

Figura 1.1.-Paridad de Compra en Estados Unidos de 1783 a 2019



Elaboración propia basada en información del “Bureau of Labor Statistics” 2019

En 1779, después de la revolución americana y la conformación de Estados Unidos de América; la moneda adoptada fue el dólar americano, emitido en esa época como “la moneda continental”. Según el periódico “*Té Telegraph*”, en su artículo: “*Pound-dollar parity? A look at the 200-year relationship of the currencies*” (J.Jones and J Connington 2019), en 1800, cada libra esterlina era intercambiada en promedio por 5 dólares Americanos. En este ejercicio eso significa que las £ 24,236,222,911 en deuda del Reino Unido en 1790 eran \$ \$121,181,114,555.00 dólares americanos; aplicando la inflación registrada por Buró de Trabajo y Estadística de Estados Unidos, que fue de 23.16 veces por unidad, harían que la cantidad en dólares actuales sea: \$2,806,554,613,093.80 o en pesos mexicanos al tipo de cambio promedio peso mexicanos vs dólar americano en 2019 registrado por Banxico: \$ 53,739,207,047,477 esto más de 10 veces el presupuesto de egresos de la federación reportado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

(S.H.C.P)., en su reporte de Transparencia presupuestaria del ejercicio 2019. Esta cantidad de dinero ya resulta un claro reto para la administración pública; sin embargo, había otro hecho histórico que William Pitt estaba afrontando, la guerra con Francia, que más tarde se convertirían en las guerras Napoleónicas. Aunque estos conflictos resultaron en la derrota de Francia en la batalla de Waterloo en 1815, la misma llevó al embargo del Reino Unido por las economías continentales europeas durante el periodo de duración de dichas guerras, poniendo aún más presión la hacienda pública del reino, pues el conflicto duró de 1803 -1815. (Cooper, 1982) y se debe recordar cómo se vio al principio de este capítulo, el reino unido mantenía impuestos sobre el comercio, un embargo afectaba directamente a este.

William Pitt, fue forzado a introducir nuevos impuestos, optó por que primordialmente se dirigieran a los estratos de mayor poder adquisitivo en el Reino, impuestos como el “*Assessed Tax*” que se era un impuesto sobre la propiedad de hombres y mujeres sobre sirvientes, caballos, carruajes y casas. Y aunque estas medidas, - potencialmente impopulares-, al principio afectaron la fama del primer ministro, este también dedicó reformas para evitar el fraude en los ingresos del gobierno y la reducción de gastos administrativos, lo cual llevó al crecimiento acumulado del Producto Interno Bruto del Reino Unido, de un 14% en nueve años (UK Parliament, 2019).

Pero antes de ese crecimiento y a pesar de la introducción de nuevos impuestos sobre la propiedad, la guerra con Francia que se seguía extendiendo por Europa, generaba que los gastos del gobierno aumentaron debido al incremento del presupuesto militar y los esfuerzos de apoyo a aliados europeos en los ejércitos de coaliciones que se formaron para pelear contra Napoleón y que eran apoyados financieramente por el Reino Unido. (UK Parliament, 2019).

Los incrementos en impuestos se generaron primero en un impuesto a las herencias; esfuerzo que resultó insuficiente para las necesidades de recursos del país en guerra; para 1794, Pitt introdujo la idea de impuestos a las rentas (*Income Taxes*), bajo este nuevo impuesto, los ingresos anuales por arriba de las £200 –Unos \$443,462 pesos mexicanos en 2019-, debían pagar un impuesto del 10%, mientras que aquellos entre £60 y £200, -\$113,039 MXN y \$443,462 MXN del 2019-, recibían un tratamiento progresivo en el impuesto, que iba del 1% al 10%. Nadie debajo de las £60 anuales -que son \$133,038 MXN a precios del 2019-, era sujeto de este impuesto. (Cooper, 1982)

Como podía esperarse, este impuesto resultó impopular para Pitt, según recuentos de la época; era altamente evadido, particularmente entre comerciantes y fabricantes, pues se consideró muy intrusivo para las finanzas personales; no obstante, con el paso del tiempo y debido a la creciente amenaza de una invasión de Napoleón a la Isla de Gran Bretaña, muchos ciudadanos ingleses comenzaron a pagar sus impuestos como un deber patriótico. Sin embargo, el impuesto fue abolido varias veces antes de ser adoptado de manera definitiva en el Reino Unido. Pitt renunció a su puesto como primer ministro tras la firma de un armisticio con Francia en 1795 y su sucesor Henry Addington, abiertamente crítico del impuesto, finalmente abolió la ley del “*Income Tax*”; pero, tuvo que introducirlo para continuar en la guerra con Francia, con el compromiso de retirarlo a penas terminara el conflicto en Europa. (UK Parliament, 2019).

Así, el final de las guerras napoleónicas, también significó el final de “*Income Tax*” y en 1816, un año después de la derrota de Napoleón en Waterloo, este impuesto fue abolido de nuevo y Nicholas Vansittart, el canciller de la hacienda del Reino Unido, siguiendo las demandas populares, quemó en una ceremonia pública, todos los registros existentes del cobro de este impuesto. (Tax Foundation 2017).

El impuesto volvió en 1853, treinta y ocho años después de su última abolición, nuevamente, de la mano de una guerra continental en Europa, esta vez, la Guerra de Crimea -que terminó 3 años después con la firma del Tratado de París-. Para 1860, este impuesto fue visto como inevitable y parte de la vida de los ciudadanos ingleses, fue tal su adopción y general aceptación en el resto del mundo que otros países comenzaron a adoptarlo, hasta que en 1861 llegó a los Estados Unidos, de nuevo forzado por un contexto histórico similar; con una guerra, esta vez se utilizó para financiar al ejército del Norte de Estados de la Unión, contra su lucha en la guerra civil americana, contra el ejército del Sur de Estados Confederados, aunque esta introducción será analizada más adelante.

***1.1.3.- El Impuesto Sobre la Renta o “Income Tax” en el Reino Unido como antecedente en la actualidad al impuesto sobre la Renta en México.***

Los impuestos en el Reino Unido actualmente involucran pagos al gobierno central, por medio de la Agencia Gubernamental de Ingresos y Aduanas de su Majestad (*Her Majesty's Revenues & Customs* o HMRC por sus siglas en inglés) y pagos a entidades locales. Los concilios locales recolectan un impuesto a los negocios y otro a los hogares y el sistema tributario en el Reino Unido es considerado complejo; de hecho, desde el 2009, su Código Fiscal es el más largo en el mundo (Russell, 2019). Según la empresa legal LexisNexis, tras un análisis del Código Fiscal, el Código de Impuestos del país aumentó el doble de tamaño desde 1997, alcanzando 11,520 páginas.

Según el Gobierno del Reino Unido, su más grande fuente de ingresos es el impuesto al ingreso personal (*Personal Income Tax*), el segundo en tamaño son las contribuciones nacionales de seguridad social y el tercero es el impuesto al valor agregado (*Value Added Tax* o VAT). El Impuesto Sobre la Renta ha sufrido varias modificaciones



desde su introducción; un cambio importante fue la separación de las corporaciones de este sistema en 1965, cuando se introdujo un sistema de impuestos especial para las corporaciones. El impuesto al ingreso personal fue reducido del 33% al 20% durante el periodo de 1979 al 2007, notablemente por las políticas adoptadas por gobiernos que seguían las posturas de liberación económicas adoptadas en el país por el primer ministro, Margaret Thatcher, quien durante su gobierno trabajó para reducir los impuestos indirectos a las empresas justificando esto con la reducción del gasto público del gobierno central. (Radtke and Cronin, 1987)

El impuesto a las corporaciones -que, como su nombre lo indica, grava los ingresos generados por las corporaciones-, se regula por el “*Corporation Tax Act 2010*” principalmente y otras legislaciones asociadas. Este impuesto está limitado a compañías, tanto nacionales como extranjeras que tengan subsidiarias dentro del Reino Unido, en el caso de las corporaciones locales (UK Limited Company) deben pagar una porción de los rendimientos generados en el país y fuera de este como impuesto.

Desde el primer día de abril del 2015, hasta el 2019; el impuesto en el Reino Unido para los ingresos a las corporaciones es del 19%, y para pagar el impuesto, estas deben exhibir contabilidades anuales con un periodo máximo para la presentación de sus libros de nueve meses después de que la empresa ha terminado su año fiscal. Dependiendo del nivel de ingresos que se reporten, será el número extra de meses para la declaración – conocidas en inglés como “*Tax Returns*”-, que una corporación tiene como límite para presentar su información financiera. (Russell, 2019)

El Impuesto Sobre la Renta personal que afecta a los empleados de corporaciones, se paga por medio de retenciones realizadas por el empleador, utilizando un sistema llamado “*PAYE*” (*Pay-as-you-earn* que en español significa: Paga mientras ganas). Los patrones también pueden realizar retenciones para pagos de préstamos personales

solicitados por sus empleados para fines como el estudio, o contribuciones al sistema de pensiones. Los empleadores deben registrar a los empleados en el “*Her Majesty’s Revenue and Customs*”, -en español, se refiere a la Hacienda del Reino Unido o una traducción literal: Ingresos y Aduanas de su Majestad- y son responsables solidarios de estos últimos frente al impuesto retenido.

Los impuestos retenidos a los empleados se pagan el día natural número 22 del mes fiscal siguiente al del pago de los salarios a los empleados; es decir si se pagan salarios en julio, los impuestos retenidos correspondientes se pagan en agosto -un dato interesante es que, para el sistema tributario del Reino Unido, un mes fiscal no se considera como un mes calendario, si no al periodo comprendido entre el día natural 6 de un mes calendario y el día 5 natural del mes siguiente-. Existen convenios para negocios pequeños que pagan retenciones menores a £1,500 al mes, para pagar el impuesto de forma trimestral. En general el impuesto sobre los ingresos en el país busca cubrir los ingresos generados por personas y por corporaciones, incluyendo también el pago de dividendos, utilidades o rendimientos de corporaciones a personas. (Russell, 2019)

***1.1.5.-El impuesto sobre ingresos por dividendos en el Reino Unido y su aplicación actual como antecedente a los impuestos sobre dividendos en México.***

Tal como se ha revisado ya, para el Reino Unido, los impuestos principales para recaudación son los generados por ingresos en actividades económicas subordinadas, es decir el impuesto sobre ingresos personales cobrado por medio de retenciones a las empresas que emplean a las personas en el país por los ingresos pagados a estas. Es importante resaltar que, el segundo impuesto por nivel de cobro en el país resultan ser las contribuciones de seguridad social, también cobradas a las corporaciones, en la combinación de retenciones salariales y pagos de impuestos por parte de la corporación. Es decir, el Reino Unido cobra impuestos volviendo a las corporaciones oficinas de

recaudación, pues aunque los ingresos subordinados no son necesariamente generados por corporaciones, si no por los empleados, la corporación es responsable de enterar este impuesto a la hacienda del país y el impuesto propio de la corporación es bajo; de hecho el impuesto sobre los ingresos corporativos; como monto del total de recaudación en este país ocupó el cuarto lugar en 2019, siendo los dos primeros lugares los impuestos sobre ingresos personales subordinados, que son pagados en su mayoría por medio de retenciones. (Her Majesty's Revenue and Customs, 2020)

Es claro entonces que la principal fuente de ingresos tributarios para el país viene de los individuos y no de las corporaciones, siendo estas últimas más bien el vehículo por el cual se cobran estos impuestos por medio de las retenciones a los ingresos de los empleados.

Es aquí donde conviene hablar del otro impuesto sobre ingresos que puede recibir una persona de una corporación y es el impuesto sobre dividendos, este impuesto se genera en las personas cuando estas reciben un pago derivado de acciones o partes de capital que una persona pueda tener sobre una corporación. Estos ingresos sin embargo están exentos del impuesto sobre los ingresos en el Reino Unido, siempre que los dividendos se mantengan dentro de lo que en la legislación británica se conoce como "*Personal Allowance*"; que representa un monto anual de ingresos indicados para ingresos personales generados en un año calendario, que no están obligados al pago de impuestos, es decir un límite exento. En 2020 esta cantidad fue de £12,500 o \$341,168.51 de pesos mexicanos a un tipo de cambio de \$27.29 pesos mexicanos por libra esterlina. Los únicos dos casos donde esta exención no aplica es en los dividendos recibidos desde bancos, compañías de seguros o cualquier otro tipo de entidad pagadora de dividendos o rendimientos sobre inversiones bursátiles o planes de inversiones. Así mismo, los dividendos recibidos por

empresas desde otras empresas debido a inversiones de capital también están exentos de impuestos (Deloitte, 2020).

A continuación, se muestran las tarifas para el pago del impuesto sobre los ingresos por dividendos con la inclusión del rango exento de impuestos, tanto en libras esterlinas como en pesos mexicanos, para una mejor comparación:

Tabla 1.1 Tarifas y límites convertidas de libras esterlinas a pesos mexicanos.

	Libras Esterlinas		Peso Mexicano		Porcentaje de Impuesto
	Limite Inferior	Limite Superior	Limite Inferior	Limite Superior	
Ingreso Exento	\$-	\$12,000.00	\$-	\$327,480.00	0%
Rango Base	\$12,501.00	\$50,000.00	\$341,152.29	\$1,364,500.00	7.50%
Rango Medio	\$50,001.00	\$150,000.00	\$1,364,527.29	\$4,093,500.00	32.50%
Rango Alto	\$150,001.00	Adelante	\$4,093,527.29	Adelante	38.50%

Elaboración propia, basada en UK Government Tax Revenue Code 2019.

La legislación en el Reino Unido con respecto al pago del impuesto sobre los ingresos parece sugerir que se ha construido sobre la base de promover la creación de empresas –esto evidenciado incluso en la exención de impuesto sobre ingreso en ganancias de capital al vender una empresa (Deloitte, 2020)-, con la intención de recaudar por medio de los ingresos personales que se reciben a través de retenciones, aun cuando en los ingresos personales, reciben un trato exento hasta cierto monto.

Es clara la motivación del gobierno para generar corporaciones, que la exención aplica también a los ingresos personales por dividendos, pero solo cuando estos proceden de inversiones en acciones de corporaciones con actividades comerciales o empresariales que no estén destinadas a la especulación bursátil y no cuando provienen de pagos derivados de contratos de inversión. Es decir, se incentiva la inversión en empresas y desmotiva la inversión en fondos de inversión, pagarés o certificados de deuda que solo generan rendimientos a base de una especulación bursátil y no tienen empleados para cobrar impuestos sobre los ingresos subordinados.

#### ***1.1.6.-El Impuesto Sobre la Renta o “Income Tax” en los Estados Unidos de América.***

La décimo sexta enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de 1913, introdujo el poder al Congreso de los Estados Unidos de América para determinar y recolectar impuestos en el país, lo cual resulta muy interesante, por el tiempo que tomó al Congreso del país la obtención de tales facultades -desde el término de su guerra de independencia en 1783, hasta la inclusión definitiva de esta enmienda pasaron, ciento veintiséis años-; sin embargo, ya antes se había adoptado impuestos centrales, introducidos por el congreso y administrados por el ejecutivo federal, eso fue de forma esporádica durante la guerra civil americana en 1861 como una medida de los estados del norte para financiar el ejército de la unión. (Lewis, 1975)

De 1861 a 1865, los Estados Unidos de América vivió la guerra, que según autores como Claudia D. Goldin y Frank D. Lewis, fue la primera guerra industrial y que se conformó de forma preliminar en el ejemplo de las guerras mundiales. Y fue esta explosión de industria la que terminó por generar la necesidad del gobierno de Estados Unidos de altas sumas de dinero para financiarse. (Lewis, 1975)

En su publicación “*Té American Civil War as a Social Revolution*”, Tadd Graham Fernée ( 2015); describe las razones por la guerra civil en el país, desde un despertar ideológico que venía de movimientos europeos inspirados por las ideas de la ilustración y la revolución francesa, hasta las diferencias fundamentales entre los Estados del Norte y del Sur del país. Es claro también que una de las razones principales de esta guerra fue la abolición de la esclavitud, permitida en Estados Unidos desde su pasado colonial, hasta su independencia e industrialización. (McPherson, 2019).

Sin embargo, la otra gran guerra americana –su independencia-, había surgido por un tema más relacionado con el objeto de esta investigación: los impuestos. Según John Olson de la *Tax Foundation*, las Trece Colonias tenían un sistema de impuestos basado primordialmente en tarifas sobre el comercio, principalmente a la exportación e importación de bienes a las colonias, así como impuestos a las ventas de ciertos artículos.

Los impuestos en estas colonias inglesas en América eran un asunto delicado en la administración de la Corona Inglesa y fue un incremento de impuestos –entre otras razones-, lo que disparó el deseo de los colonos por la independencia. La frase: “*Taxation without representation*” (Impuestos sin representación) se volvió parte fundamental de los reclamos de los colonos hacia la Corona Inglesa. El argumento lógico que los colonos seguían en este reclamo era: “Si hemos de ser sujetos a impuestos por decisión de la Corona Inglesa y votación del parlamento en Londres, los colonos deben tener representantes en ese parlamento”; sin embargo, la respuesta de los miembros del parlamento inglés frente

a este argumento fue una de desprecio; tal y como se observa en lo escrito por el miembro del parlamento y escritor de época, Soame Jenyns:

Como estos argumentos, generalmente se mezclan con varias palabras patrióticas y favoritas; como: la libertad, la propiedad, los ingleses, etc., que son capaces de causar fuertes impresiones en esa parte más numerosa de la humanidad que tiene oídos, pero no puede comprender -y no lo hará-, creo que es impropio darles alguna respuesta. (Wallenfeldt 2012)

No es sorpresa que la respuesta de los colonos americanos frente a tal falta de tacto por parte de los miembros del parlamento inglés fuera una guerra y la subsecuente separación de las Colonias Originales Americanas del dominio bajo el Reino Unido, con la conformación de los Estados Unidos de América, dejando claro que los impuestos en América los debían poner los americanos. Los impuestos en la joven sociedad americana se convirtieron pronto en un tema delicado que cualquier gobierno a cargo debía tratar con cuidado. Así pues, cuando la guerra civil estalló, tuvieron que pasar 3 años (de 1860 a 1863), para que nuevos impuestos fueran establecidos para financiar esta guerra.

El Impuesto a los ingresos nace en esta época y fue propuesto como una ayuda para pagar los gastos de la guerra. Según los archivos públicos del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (*“Department of the Treasury”*, 2019), Salmon P. Chase (1808 - 1873) renunció a su puesto como congresista en 1861 para unirse al equipo del reciente electo Presidente Lincoln, como su Secretario del Tesoro, al inicio de la Guerra Civil, misma que creó la necesidad para la generación de recursos públicos para su financiamiento y sin los ingresos generados por la exportación del algodón provenientes de los estados del Sur – que se separaban para conformar la Confederación de Estados Americanos-; las necesidades de recaudación de ingresos por la Unión aumentaron considerablemente, llevando a Chase a implementar impuestos internos. Fue en esta misma época que el

“*Internal Revenue Service*” (Servicio Interno de Ingresos) fue creado para recolectar los impuestos generados por sellos y esos nuevos impuestos internos. (Razaghian, 2004)

El primer impuesto a los ingresos surgió en este contexto histórico. Salmon P. Chase reportó en 1861 que se necesitaban \$320 millones de dólares para solventar las necesidades de financiamiento de la guerra. La solución propuesta por el secretario fue que se podrían solicitar prestados \$300 millones de dólares; pero que el resto tendría que ser recaudado por medio de impuestos, esto dejó al Congreso la tarea de buscar una forma de recaudar esos \$20 millones de dólares faltantes.

El Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara de Representantes presentó una legislación para gravar ingresos personales y corporativos, la cual es considerada como la primera legislación en el país que presentó un impuesto a los ingresos en los Estados Unidos, estableciendo una tarifa del 3% en ingresos mayores a \$800 dólares anuales. Aunque esta ley fue pasada por ambas casas legislativas del país –Senado y Congreso– para 1861, esta no fue implementada sino hasta un año después, en 1862 cuando fue firmada por el presidente Abraham Lincoln, estableciendo el pago del 3% propuesto por la legislación, pero aplicándolo a ingresos entre \$600 y \$10,000; además de un 5% para ingresos superiores a \$10,000; este impuesto fue aumentado a un 7.5% en ingresos de \$5,000 a \$10,000 hasta un 10% en ingresos superiores a los \$10,00 en 1862. (Razaghian, 2004)

En 1863, la Confederación aprobó una ley de impuestos a los ingresos después de un gran debate entre los países miembros que causó una exención a todos los salarios hasta \$1,000 dólares y una tasa del 1% para los ingresos que llegarán a \$1,500 dólares y 2% para todos los ingresos superiores. Es interesante puntualizar que el gobierno liderado por el presidente Jefferson Davis en los estados confederados del sur, se negó al principio de la guerra a imponer impuestos, y más bien intentó financiar el grueso del gasto bélico con



deuda en forma de notas del tesoro, negándose a introducir impuestos, pues se consideraba una intromisión de un gobierno central en derechos de los gobiernos estatales, mismo argumento que utilizaban los estados Confederados para justificar su guerra con la Unión. Sin embargo, con el desarrollo de la guerra cada vez más costoso para ambos lados, el 12 de diciembre de 1864 la introducción de un impuesto a los estados secesionistas fue propuesta por el congresista John Adams Gilmer, -prominente político confederado (1805 –1868)-, que por fin apoyó en el congreso la introducción de impuestos centrales: *En el progreso de la guerra, nos hemos visto obligados a emitir una gran cantidad de notas del Tesoro, cuando, tal vez, hubiera sido más provechoso para el verdadero interés del país haber recurrido al principio a altos impuestos.* (Razaghian,2004).

Esta se convirtió en una diferencia ideológica fundamental entre la administración de las finanzas públicas de los estados del norte y del sur. Sin embargo, el impuesto sobre los ingresos, sería abolido en su totalidad en 1872, tan sólo siete años después de la culminación de la guerra civil, tras ser declarado inconstitucional.

En 1913 y en el contexto de la primera guerra mundial; se introdujo la ya citada dieciseisava enmienda, misma que fue un cambio fundamental en la forma en que los Estados Unidos generaba ingresos públicos, ya que como ya se ha mencionado se le confirió al Congreso de la Unión la facultad de imponer y recolectar impuestos a nivel federal.

Estos cambios generaron que en 1918 los ingresos internos del país por razón de la introducción de nuevos impuestos, pasará por primera vez en la historia la marca del billón de dólares en un año fiscal, llevando a la recaudación en 1920 a un nivel de \$5.4 billones de dólares, ya para la segunda guerra mundial y con el crecimiento en empleo, el número se incrementó a \$7.3 billones de dólares. La retención a los ingresos personales de los empleados en forma de sueldos y nóminas se introdujo en 1943 y además del aumento en

la recaudación, también incrementó el número de contribuyentes a 60 millones y llevó el nivel de recaudación para 1945 a \$43 billones de dólares. (Razaghian, 2004)

La historia de este impuesto en los Estados Unidos continúa hasta 1981, donde el Congreso comenzó a implementar reducciones de impuestos, que sumaron aproximadamente \$750 billones de dólares en un periodo de seis años. En octubre 22 de 1986, el presidente en turno, Ronald Reagan, firmó la ley de reforma de impuestos de 1986, que es considerada como la más radical en los Estados Unidos de América, desde la introducción del impuesto a los ingresos (*Tax Foundation* 2019).

Con esta reforma, se recortó la tarifa de impuesto a los ingresos personales del 50% al 28% -su nivel más bajo desde 1916-, se eliminaron las preferencias fiscales y en un intento de mantener el efecto en los ingresos públicos neutral, la ley determinó un aumento de \$120 billones de dólares en impuestos a los ingresos de los negocios.

Los impuestos en el país siguieron una serie de reformas a lo largo de las presidencias de Reagan hasta Clinton, pasando por reformas en los años 1987, 1988, 1989 y 1990, el énfasis de esta última se sentó en el incremento de impuestos a los ricos.

El 10 de Agosto de 1993, el Presidente Bill Clinton, firmó el acta de reconciliación del ingreso cuyo propósito fue reducir en aproximadamente \$496 billones de dólares el déficit federal, en 1997, Clinton firmaría otra ley para introducir reducciones de impuestos por \$152 billones de dólares, incluyendo un recorte a los impuestos en ganancias de capital para los individuos, créditos por hijo de \$500 dólares e incentivos fiscales en impuestos a los ingresos personales para la fomentar el gasto en educación privada. (*Living Heritage - Taxation*, 2019)

El impuesto a los ingresos continuó viviendo cambios en las presidencias subsecuentes en la década de 1990, George W. Bush, siendo presidente de los Estados

Unidos firmó leyes para recortes de impuestos en los años 2001 y 2003; aunque tuvo que eliminar una provisión a los impuestos de ingresos corporativos en 2004 que fue declarada ilegal por la Organización Mundial del Comercio (O.M.C.). Otras dos reformas fiscales firmadas en 2005 y 2006 extendieron las tarifas favorables sobre ganancias de capital hasta 2010 –que se habían generado en una reforma del 2003–, además de incrementar los niveles de exenciones por el impuesto mínimo alternativo y generar nuevos incentivos fiscales diseñados para persuadir a los individuos en invertir en fondos de ahorro para el retiro. En la presidencia de Barack Obama no se vivieron recortes a las tarifas de los impuestos sobre ingresos; pero fue en la presidencia de Donald Trump, cuando el país experimentó de nuevo una reducción profunda en el impuesto sobre los ingresos corporativos, que en 2017 pasó del 39% al 21% (Tax Foundation, 2019).

***1.1.7.-El “Income Tax” en Estados Unidos de América, como antecedente en la actualidad al impuesto sobre la Renta en México.***

En los Estados Unidos de América, los impuestos se determinan a nivel federal, a nivel estatal y a nivel de ciudades y estos pueden ser clasificados según el objeto que graven, desde impuestos a las ventas, a las ganancias de capital o a los ingresos y generación de renta. Los impuestos federales y estatales están completamente separados uno de otros y cada jurisdicción tiene su propia autoridad para imponer impuestos. El Gobierno Federal del país no tiene permitido aplicar injerencias o intervenir en los impuestos estatales y viceversa, así cada estado dentro de la Unión Americana tiene su propio sistema de impuestos y está separado del resto. Dentro de cada uno, pueden existir jurisdicciones diferentes que también tienen permitido imponer impuestos; por ejemplo, un condado o ciudad pueden imponer impuestos a las escuelas o las colegiaturas pagadas a estas. Todos

estos niveles de impuestos hacen del sistema tributario de la Unión Americana, uno muy complejo. (Rensselaer Polytechnic Institute, 2019).

Además del impuesto sobre ingresos en el país existen otros impuestos como los impuestos sobre las ventas o “*Sales Tax*” en inglés. Este impuesto es cargado a todas las compras que un individuo realiza en una jurisdicción. El impuesto sobre las ventas varía entre estados; por ejemplo, en el estado de Nueva York, el impuesto es del 7%, mientras que en Nueva Jersey es del 3%, mientras que en la ciudad de Albany es del 8%. Dentro de los Estados, son los condados los que tienen la competencia para modificar esta tasa de impuesto sobre las ventas incluso por encima del límite fijado por el Estado. El impuesto antes mencionado debe cumplir varias reglas, una de ellas es que no todos los artículos pueden ser acreedores a recibir el impuesto; un ejemplo de esto dentro de la ciudad de Nueva York es con la goma de mascar, que está gravada a la tasa general del estado del 7%, mientras que la leche no tiene impuesto.

Sin embargo, el principal impuesto en el país por nivel de recaudación es el impuesto general sobre ingresos en los Estados Unidos o en inglés: “*Income Tax*”. El impuesto es pagado por cualquier persona que genere ingresos dentro de los Estados Unidos y es exigible tanto a nivel federal como estatal. A nivel Federal, se incluyen pagos de seguridad social y FICA (*Federal Insurance Contributions Act*), que es un tipo de impuesto sobre nóminas para la seguridad social, este impuesto se separa entre ingresos de personas y de corporaciones.

El impuesto a los ingresos en este país es regulado por el IRC (Internal Revenue Code o Código de Ingresos Interno en español), generalmente llamado dentro de los Estados Unidos como “*Tax Code*”. Este código muestra todas las reglas que deben seguirse para determinar reembolsos, créditos o rebates; la institución pública encargada de aplicar

este código y recolectar los impuestos es el IRS (Por sus siglas en inglés: “*Internal Revenue Service*”); esta agencia depende del departamento del tesoro del país.

El “*Internal Revenue Service*”, interpreta el código de impuestos, mediante las “*Internal Revenue Service Regulations*”, estas son reglas que sirven como guía de aplicación de la ley de impuestos. Sin embargo, aunque el “*Internal Revenue Service*”, puede ofrecer interpretaciones del código, cuando se genera una disputa, se acude a instancias donde un juez federal lo interpreta y decide cómo es que la legislación debería ser aplicada, según a lo establecido por el Congreso del país, quien es el organismo encargado de redactar, discutir y aprobar el código y sus cambios.

De acuerdo al código de impuestos de los Estados Unidos, existen dos tipos de ingresos de personas que se sujetan a ser gravados: los ingresos ganados (*earned income*) y los ingresos no ganados (*unearned income*). Los siguientes son los ingresos ganados que pueden ser gravados:

1. Salarios y Nóminas, fijos o variables.
2. Propinas.
3. Comisiones.
4. Bonos.
5. Beneficios del desempleo.
6. Paga por enfermedad.
7. Beneficios que no se entregan en efectivo.

De igual manera, los ingresos considerados por el código como no ganados se listan a continuación:

1. Intereses.

2. Dividendos.
3. Ganancias generadas por la venta de activos.
4. Ingresos por Negocios de granjas.
5. Rentas.
6. Regalías.
7. Ganancias de apuestas.
8. Pensiones alimenticias.

La diferencia entre los ingresos ganados y no ganados radica en las actividades que los generaron. Según el código de impuestos de Estados Unidos, se puede entender que el ingreso ganado deriva de actividades resultado de empleos u otros servicios relacionados con el empleo o autoempleo; mientras que el ingreso no ganado se genera de fuentes diferentes al empleo. (Internal Revenue Service, 2019)

Por otra parte, el gobierno, a través del código de impuestos, permite deducciones a los ingresos de ciertos tipos de gastos. Una persona puede incluso excluir parte de los ingresos gravables utilizando deducciones estándar –monto determinado por el gobierno como ingreso no gravado-; otros tipos de deducciones incluyen, por ejemplo: Intereses de Hipotecas, Impuestos Locales y Estatales, Donaciones y Gastos Médicos, entre otros.

Otro aspecto a tener en cuenta es el impuesto a los ingresos de las corporaciones, que se pagan cada año el 15 de marzo y se puede aplicar para un periodo de gracia de seis meses, para extender la fecha de pago a septiembre 15, la tasa general en 2019 de este impuesto es del 21% a nivel federal, aunque al combinarse con el estatal puede llegar hasta 26.5% como pasa en el estado de Idaho (Té Square Center Editorial, 2020).

De esta manera, son las corporaciones y las asociaciones (Partnerships y S - Corporations), las que pagan impuestos a la tasa general; los pequeños negocios en Estados Unidos que no estén incorporados en corporaciones o asociaciones, no pagan impuestos sobre sus ingresos como corporaciones, lo hacen como personas, utilizando la tasa de impuestos a los ingresos personales establecida al dueño de la empresa, como una empresa personal (Personal Business 2015).

El impuesto a los ingresos en Estados Unidos de América se aplica de forma progresiva cuando se trata de ingresos personales, el impuesto puede ir desde el 10% hasta el 37%; dicha tasa puede reducirse según el nivel de ingresos que se pague, el tipo de persona que esté presentado la declaración (Casado, separado o jefe de familia) y las deducciones personales a las que la persona tenga derecho. (Living Heritage - Taxation, 2019)

Este impuesto, ha existido en el país de manera continua desde 1913, con la enmienda número 16 a la Constitución de los Estados Unidos, que dio poder al Congreso de cobrar y establecer impuestos a los ingresos: *“El Congreso tendrá el poder para determinar y coleccionar impuestos a los ingresos derivados de cualquier fuente, sin importar la proporción poblacional entre los diferentes Estados, y sin ninguna consideración de censos o enumeraciones”* (Constitution, U.S., 1909).

***1.1.8.-El Impuesto sobre ingresos por dividendos en los Estados Unidos de América y su aplicación actual como antecedente a los impuestos sobre dividendos en México.***

En los Estados Unidos de América, el pago de dividendos también está sujeto al pago del impuesto sobre los ingresos. Los dividendos en este país se generan cuando una empresa, un fondo mutuo u otra inversión de capital obtiene ganancias, y decide compartir o pagar

estas ganancias con sus accionistas. Estos pagos que se realizan a los accionistas se conocen como dividendos. (TurboTax, 2019)

Para fines fiscales el “*Internal Revenue Service*”, considera dos tipos de dividendos al momento de asignarles una tasa, y los divide en dos categorías: calificados y no calificados. Para revisar la tasa de impuestos para dividendos lo primero es identificar a los dividendos calificados, ya que los no calificados son gravados con tasas superiores, estas son las características que deben cumplir los pagos para considerarse calificados:

- Ser pagado por una Corporación Estadounidense. Por una corporación incorporada en una posesión estadounidense, por una corporación extranjera ubicada en un país que es elegible para beneficios bajo un tratado tributario estadounidense que cumpla con ciertos criterios, o cuando son pagados por una corporación en el extranjero, las acciones de la corporación se pueden negociar fácilmente en un mercado de valores estadounidense.

- Cumplir con los requisitos del periodo de tenencia: Los accionistas debe haber mantenido las acciones durante más de sesenta días durante el periodo de ciento veintiún días que comienza sesenta días antes de la fecha ex-dividendo -que es la primera fecha posterior a la declaración de un dividendo en la que el comprador de una acción no tiene derecho a recibir el próximo pago de dividendo-. Para este punto, el cálculo de tenencia de la acción, el número de días de propiedad incluye el día de la disposición, pero no el día de la adquisición. (Silva, 2020)

Si el dividendo cumple con estos puntos al ser pagado, puede estar libre de pago de impuesto, al aplicarle una tasa progresiva, a continuación, se muestra la tabla de tarifas para pago de impuestos sobre los ingresos calificados aplicados a ingresos personales declarados como soltero, en dólares estadounidenses y en pesos mexicanos:



Tabla 1.2 Tarifas y límites convertidas de dólares americanos a pesos mexicanos.

	Dólares Americanos		Peso Mexicano		Porcentaje de Impuesto
	Límite Inferior	Límite Superior	Límite Inferior	Límite Superior	
Ingreso Exento	\$-	\$38,600.00	\$-	\$1,053,394	0%
Rango Base	\$38,601.00	\$425,800.00	\$1,053,421.29	\$11,620,082	15.00%
Rango Medio	\$425,801.00	Adelante	\$11,620,109.29	Adelante	20.00%

Elaboración propia. Basada en las tablas de publicadas por el “Internal Revenue Service” para el año 2020 en la forma 1040 y 1040-SR (“Department of the Treasury”, 2019)

El tratamiento de los impuestos sobre dividendos en este país es similar al que se le da al impuesto sobre ingresos personales en forma de dividendos en el Reino Unido, aunque no en los montos que terminan para no pagar el impuesto o en la forma en que se asigna dicho beneficio, la estrategia de cobro que se observa en ambos casos es que el gobierno promueve la inversión y creación de empresas al evitar gravar ingresos sobre

dividendos cuando estos caen un rango de ingresos según la legislación fiscal de cada país y provienen de empresas que califican para la exención.

Al analizar los ingresos totales de la tesorería del país, se encuentra que sus principales fuentes de ingresos por recaudación tributaria son en orden de nivel de recaudación: Impuesto sobre Ingresos Personales e Impuestos relacionados con la nómina, de nuevo del tipo de seguridad social. Estos dos tipos de impuestos representaron el 85.53% de los impuestos totales recaudados a nivel federal en el 2019 (Ingresos totales fueron \$3,863 millones de dólares americanos), siendo el impuesto sobre los ingresos personales el más alto con el 50% de la recaudación (Kimberly, 2020).

## **1.2.-El Impuesto sobre la Renta en México.**

### ***1.2.1.-Antecedentes de los impuestos en México.***

La historia de los impuestos en México se puede ir tan atrás como las civilizaciones Mesoamericanas que habitaron el territorio antes de la conquista española y la imposición de su sistema de administración. Es interesante analizar lo que arqueólogos que han estudiado a estas civilizaciones han descubierto, como es el caso de Frances F. Bordan, profesor de la Universidad Estatal de California en San Bernardino, quien se especializa en el estudio de la civilización Azteca. Bordan, en su publicación “La organización del Tributo en el Imperio Azteca”, puntualiza que, para el imperio, el tributo impuesto a territorios bajo su control era un elemento, integral y altamente estructurado, de un complejo sistema económico.

El estudio de los registros en las relaciones de los conquistadores españoles, misioneros, historiadores y administradores, ha ayudado a entender el funcionamiento del imperio, incluso se han utilizado estos registros para definir el desarrollo geográfico del

mismo, tal y como Robert H. Barlow hace en su libro: "*Té Extent of the Empire of the Culhua Mexica*" (1978).

Para los Aztecas, según Bardan, la imposición de recaudación de impuestos era clave para el momento histórico que vivían. Antes de la llegada de los españoles, la imposición de tributos a los pueblos dominados por la triple alianza (México-Tenochtitlan, Tetzco y Tlacopan) era una práctica común y estructurada en el imperio. En su obra, Bardan asegura que las relaciones entre el estado militar dominante y las provincias sujetas a dominación por este eran regidas por las relaciones establecidas por la fuerza; sin embargo, se mantenían en gran medida por medio de amenazas, represalias y tributos (Berdán, 2013)

Se observa entonces el mismo patrón histórico que acompaña el establecimiento de impuestos en las naciones ya revisadas en esta investigación, la guerra. En Inglaterra y Estados Unidos fueron Guerras con potencia externas o por el dominio interno por el territorio, en México la raíz de los impuestos también puede atribuirse a las guerras, tal y como se observa en la obra de Bardan. El autor puntualiza también que la llegada de los españoles al territorio no cambió la realidad de los tributos, sino más bien los sistemas de tributo se adaptaron y simplemente evolucionaron, como está representado en la Matrícula de Tributos, que se registraba en forma pictográfica los tributos que en la Pre conquista (siglos XV-XVI) los pueblos dominados por la Triple Alianza, debían entregar en forma periódica a México-Tenochtitlan, el Codex Mendoza y también la descrita por autores como Barlow, Borah y Cook, esto luego serviría de base para la imposición de impuestos por la Corona española.

Los impuestos se formaron entonces como una herramienta importante de la conquista y se desarrollaron nuevas formas con diferentes significancias, como: tributo a las de fiestas anuales particulares, tributos a los de eventos especiales del estado, y el

tributo pagado por los “*mayerque*” (arrendatarios rurales) a ciertos miembros de la nobleza del conquistado imperio azteca.

Sin embargo y a pesar de las pruebas de la existencia de tributos o impuestos, durante épocas precolombinas en el continente, estos eran en su mayoría pagados en especie, en su libro Bordan escribe lo siguiente:

Los bienes dados en tributo consistían tanto en bienes manufacturados como en materias primas. Las grandes cantidades de bienes manufacturados incluían, por ejemplo, ropa, indumentaria para guerreros, sartas y mosaicos de piedras preciosas, objetos de oro y vasijas. Las materias primas eran principalmente comestibles como maíz, frijol, chile, cacao; materiales de construcción, cal y maderos; y algunos bienes suntuarios como plumas y oro en polvo. La imposición de este tributo en las provincias conquistadas variaba enormemente. En general, está registrado que al tiempo en que era sojuzgado un pueblo, se le exigía pagar tributo en bienes que fueran producidos allí mismo o fácilmente asequibles para ese pueblo. (Berdan1976).

Resulta de mucha importancia analizar que los pagos del tributo eran bienes muy específicos según la región conquistada y se puede asumir que tendrían como fin el trueque o un uso de consumo específico en el imperio; comparando esto con la idea ya analizada en este texto, del impuesto en países como Inglaterra, donde se analizó que este se podía recaudar según las necesidades del estado –regularmente en tiempos de guerra-, pareciera que el tributo en el imperio azteca se utilizaba para consumos específicos en el imperio.

Por ejemplo resultaría lógico que las vasijas o ropa recaudadas fueran usadas por la realeza del imperio o el grano en forma de maíz o cacao fuera intercambiado por bienes agrícolas diferentes o simplemente para ser consumido; esto hace claramente ineficiente para el imperio la acumulación de riqueza y preparación para conquistas de más territorio, pues solo se debe pensar que el imperio debería invadir y conquistar territorios no solamente más distantes para adquirir como tributo bienes diferentes a los ya recaudados en otras zonas con geografías y producciones similares.

Con la llegada de los españoles los tributos no desaparecieron, la nueva fiscalización se centró en diferentes formas; sin embargo, se mantuvo el pago en especie, por ejemplo, los impuestos a los indígenas en forma de trabajo manual además de incluir un pago en especie de lo producido. (Berdán, 2013)

En la historia de México, sin embargo; aunque no pareciera que se encontrara la fórmula de los países anglosajones para generar riqueza y gravar esta con impuestos, pues se habla de tributos pagados en trueque; en su libro *Patria 1 1854-1858*, Paco Ignacio Taibo II, menciona que, después del triunfo de la guerra de la revolución de Ayutla, los ingresos principales del país provenían de impuestos recolectados a los bienes comerciados en el país, estos impuestos se recolectaban principalmente en el puerto de Veracruz. Tanto era la dependencia del país a los impuestos cobrados en aduanas, que en todas las las guerras subsecuentes a la revolución de Ayutla, - La Reforma, La Segunda Intervención Francesa y La guerra por la sucesión presidencial de Porfirio Díaz contra Benito Juárez - los ejércitos involucrados para hacerse de fondos, buscaban apoderarse de los principales puertos, donde Veracruz era el principal y fue el ocupado principalmente por el ejército liberal; sin embargo los puertos del pacífico en ciudades importantes como Acapulco, eran también clave para asegurar el financiamiento de los ejércitos del lado del pacífico del país, cabe mencionar que esto no era solo una realidad en el México independiente, pues los impuestos al comercio alimentaba las arcas del gobierno en el imperio español y sus colonias, haciendo de las ciudades portuarias puntos importantes en una guerra y como parece que los impuestos a la producción o ingresos generados por la industrial lo hacía en el imperio inglés y sus colonias. (Suarez, 2011).

En México se mantuvo un sistema tributario basado principalmente en el consumo y el comercio hasta bien entrado el siglo XX. Aunque sí existieron impuestos que intentaban replicar el éxito del impuesto a los ingresos establecido en países anglosajones.

### *1.2.3.-El Impuesto sobre la Renta en México*

Según el Doctor en Derecho Ernesto Flores Zavala, en su estudio Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México, la siguiente puede considerarse como la línea de tiempo aplicable al Impuesto sobre la Renta en México, que comienza en 1921 y llega hasta la ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980.

El origen del Impuesto Sobre la Renta -que sus siglas son: ISR-, en México se pueden encontrar en la Ley del centenario de 1921, publicada el 20 de julio de 1921, que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. (Calvo, 1999)

La Ley para la Recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas fue publicada el 21 de febrero de 1924, después de la revolución, cuando los presidentes se centraron en obtener ingresos en el México posrevolucionario, misma que tuvo de carácter transitorio como fue la legislación del centenario. (Calvo, 1999)

El 18 de marzo de 1925, se publicó lo que se conocía como primera vez: “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. En este tiempo México empezó a dar un gran cambio, por ejemplo, el cine, los fonógrafos y los discos se vuelven importantes, dado que tenía personas trabajando para empresas u otras personas en el desarrollo industrial, se decide sacar un impuesto sobre estos ingresos, esta Ley estuvo vigente durante dieciséis años. (Calvo, 1999)

En la época de la creación del Banco de México, se adoptó una nueva ley: la del Impuesto Sobre el Super provecho del 27 de diciembre de 1939. Además, durante el

periodo comprendido entre 1932 y 1948 aparecieron leyes complementarias a la ley del Impuesto Sobre la Renta, con diversos fines, los cuales podríamos sintetizar en la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades. (Calvo, 1999).

Dado que en ese lapso se nacionalizó a Pemex y se generó un monopolio estatal, este se convirtió en la principal fuente de ingresos del gobierno, por lo tanto, las inversiones extranjeras y los capitales de México se distribuyeron en la agricultura y el comercio, entonces se estableció la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales, publicada el 29 de agosto de 1946. Otra Ley publicada en esta década relacionada con los ingresos generados fue la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes. Publicado el 29 de diciembre de 1948.

La primera Ley con el nombre “Impuesto sobre la renta” fue publicada en 1941, con la cual, se trató de cubrir las deducciones para los propios contribuyentes, ya que tendrían una manera más razonable de determinar su base gravable, con esto se corrigió la desproporcionalidad que tenían en lo que en ese momento existía como cédulas de los impuestos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, aunque modificada, -su última actualización se dio en el año 2016- fue aprobada en 1980 y estuvo vigente desde el 1 de enero de 1981. A partir de 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes. (Cantillo, 2019)

Dicha Ley grava los ingresos generados, denominados como “rentas”; este impuesto es considerado uno de tipo directo, y grava tanto los ingresos de las personas

físicas como de las morales y los extranjeros residentes en México, como se explicará en lo sucesivo, respecto a la totalidad de sus ingresos, así como a las personas residentes en el extranjero ya sea con establecimiento permanente en el país o con ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional.

Para las personas físicas, los ingresos generados se refieren a: los sueldos, salarios u honorarios que perciben los individuos como remuneración por un trabajo subordinado o mediante actividades consideradas empresariales o profesionales de forma independiente, estos ingresos son los que generan la renta, que grava el impuesto. Las personas morales, por otra parte, se refieren a grupos de personas físicas –o en algunos casos otras personas morales- que producen y obtienen ganancias por la venta de productos o servicios finales o intermedio, de manera conjunta en una unidad jurídica. El impuesto de las personas físicas se determina a través de tasas progresivas en una tarifa de ocho tramos y las personas morales lo calculan mediante una tasa fija. (Infoautonomos, 2020)

La Ley como es actualmente ha sido modificada en diferentes ocasiones, incluso siendo derogada en otras más, según autores como Martha Josefina Gómez Gutiérrez y Carmen Hernández Elvira, del Área de investigación: Contribuciones de la Universidad Autónoma de México (UNAM), el fin de estas modificaciones siempre ha estado dirigido a fines de recaudación, tal y como se puede apreciar en el siguiente fragmento de su análisis “En la ley del Impuesto Sobre la Renta en México ¿se ha implementado el modelo del impuesto plano o flat tax?”, presentado en el XVII Congreso Internacional de Contaduría Administración e Informática:

(...) la mayoría de ellas buscando aumentar la recaudación, reducir la elusión y evasión fiscal o simplificar su cálculo y administración. Estas modificaciones han implicado la creación de diferentes regímenes, cambios en las tasas impositivas y el establecimiento de disposiciones que pretenden que la autoridad alcance sus objetivos. (Josefina & Carmen, 2017).



Es claro que las modificaciones subsecuentes han sucedido con el objetivo de aumentar la recaudación y no como una herramienta que detone el crecimiento de empresas. Además del Impuesto Sobre la Renta, el gobierno federal está facultado para establecer impuestos indirectos, según la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en su Artículo 31 Fracción IV; haciendo un análisis comparativo, resulta interesante, que esta capacidad existe desde 1813 con la declaración de independencia:

Se declara reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia y al que se negara a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que la independencia sea reconocida por todas las naciones extranjeras (...).(Sierra 2016)

Al contrario de los Estados Unidos de América, cuya Constitución fue cambiada antes de dar esta facultad al Congreso de aquel país. Incluso con las siguientes modificaciones y creaciones de nuevas constituciones como la de 1824 hasta la de 1917, la obligación de contribuir al gasto público permanece, en la constitución actual aparece así:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos (...):

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917).

Los cambios introducidos a esta Ley han pasado desde aumentos a las tasas hasta eliminación de deducciones. Y aunque el México el nacimiento de este impuesto no ocurrió directamente con una guerra como se ha revisado ha pasado en otros países con impuestos similares, puntualmente Estados Unidos de América y el Reino Unido; los impuestos en general si se introdujeron en México junto con el esfuerzo de independencia y este impuesto (Impuesto Sobre la Renta) ha sido clave para el incremento de los ingresos tributarios del país y también ha seguido a conflictos internos de menor escala -en

comparación con aquellos detonantes del mismo impuesto en los otros dos países mencionados-. El impuesto sobre a la renta es ahora la fuente de ingresos más importante para el país; tal y como se muestra en la siguiente gráfica:

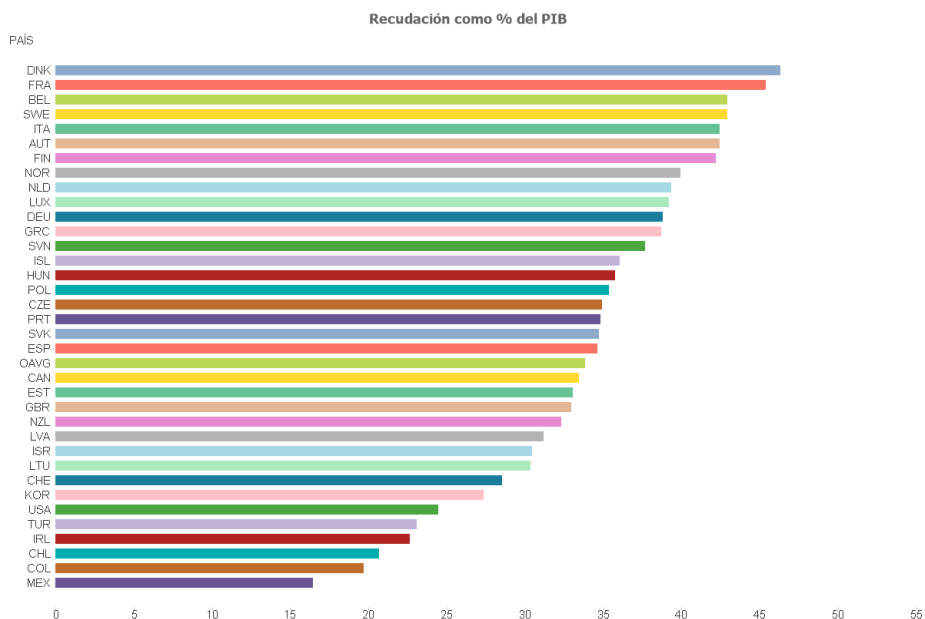
Figura 1.2 Recaudación histórica Real vs Observada del ISR de 1990 a 219



Recaudación del Impuesto Sobre la Renta desde 1990 al 2019. Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en 2020 (Servicio de Administración Tributaria, 2020)

Aun así, México se ubica como uno de los últimos lugares en recaudación con respecto al PIB dentro de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y su región de América Latina:

Figura 1.3 Ingresos por Impuestos en países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.



Gráfica que muestra el nivel de recaudación como porcentaje del PIB de cada país incluido. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2019)

Esto ha generado cambios a la ley e introducción de tratamientos que de hecho incrementan el impuesto pagado por los contribuyentes, sin aumentar tasas actuales de impuestos o introduciendo nuevos tributos; como los cambios en las limitaciones el 1 de enero de 2014; dicho tope estableció nuevas limitaciones –no presentes hasta esta modificación- a algunas deducciones fiscales, entre ellas la contenida en la fracción XXX del Artículo 28, que establece la no deducibilidad en un factor del 47% o 53% de los pagos efectuados a los trabajadores en forma de beneficios.

**1.2.4.-El Impuesto sobre ingresos por dividendos en México y su aplicación actual como antecedente al análisis de proporcionalidad.**

En capítulos posteriores se analizará la legislación a detalle tanto del Impuesto Sobre la Renta como de su aplicación al gravar el pago de dividendos, con la intención de mantener

la misma secuencia en las ideas de esta investigación, aunque será analizado a fondo en capítulos posteriores.

Como punto de partida se tiene que en México se consideran dividendos los pagos de rendimientos que las personas morales hacen a sus tenedores de acciones, en el país los dividendos también reciben un trato especial como parte de los ingresos de las personas físicas, tal y como sucede en el Reino Unido y en los Estados Unidos de América; sin embargo, el sentido de este tratamiento no ofrecer actualmente un beneficio fiscal o trato preferencial al recibir estos ingresos. (Ignacio, 2014)

Este pago de dividendos se realiza desde la Cuenta de Utilidad Fiscal y cuando estos son entregados a los accionistas -personas físicas, puesto que el impuesto no aplica a personas morales residentes en México-, se aplica una retención del 10% sin aplicación de tarifa, sobre el monto pagado como dividendo, esta retención es un pago definitivo, es decir no se puede acreditar contra otros impuestos personales o contra el Impuesto Sobre la Renta anual de las personas físicas. (Ignacio, 2014)

Al final del año la persona física tiene la obligación de acumular estos ingresos por dividendos a sus ingresos totales generados y gravados también bajo el Impuesto Sobre la Renta, pero sólo después de realizar un ejercicio de “piramidación”, que consiste en aumentar al pago por dividendos el Impuesto Sobre la Renta corporativo. Esto se hace multiplicando el dividendo a acumular por un factor de 1.4286, luego de esto se permite acreditar contra el impuesto determinado en la declaración anual el pago por Impuesto Sobre la Renta de la persona moral como proporción al pago de dividendos del socio. (Servicios de Administración Tributaria, 2020)

Al final, e incluso considerando el ejercicio de acreditar, no hay un beneficio o consideración especial para este pago para las personas físicas que reciben pagos de

dividendos como resultado de inversiones en una empresa moral, como sí existe tanto en Estados Unidos como en el Reino Unido.

En cuanto al nivel de recaudación, para México del total de sus ingresos tributarios, el Impuesto Sobre la Renta también es el más importante, formado un 53% de los ingresos tributarios del país en 2019 y en segundo lugar los impuestos indirectos con el 45% de la recaudación; sin embargo, datos del mismo Servicio de Administración Tributaria muestran que la recaudación por Impuesto Sobre la Renta de ingresos corporativos en 2019 formó cerca del 40% de los ingresos por ese impuesto. Los impuestos relacionados a la nómina como aportaciones de seguridad social y de retiro que en el Reino Unido y Estados Unidos conforman el segundo lugar en nivel de recaudación, en México sólo cuenta por el 6.46%. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2020).

## **2.-MARCO TEÓRICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU APLICACIÓN EN EL PAGO DE DIVIDENDOS.**

### **2.1. Conceptos, definiciones y elementos de los impuestos y en lo relativo al Impuesto Sobre la Renta y su aplicación en el pago de dividendos.**

#### ***2.1.1.- Fundamento constitucional y general de los impuestos y diferencia entre contribuciones.***

Los principios legales que dan vida a los impuestos en México pueden rastrearse al Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es importante para esta investigación comenzar citando dicho precepto constitucional a fin de tomarlo como punto de partida del marco legal de esta investigación:

Artículo 31.-Son obligaciones de los mexicanos (...):

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

Así mismo, justo como se indica en el fragmento de la ley anterior, la contribución de estos gastos, debe disponerse en las diferentes leyes de la materia, aquí pasamos a el Código Fiscal de la Federación, publicado en 1981, en su primer artículo señala la obligación de las personas físicas y morales de contribuir con los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales correspondientes, sin perjuicio de los Tratados Internacionales de los que México sea parte. Esta obligación, se cumple mediante el pago de “contribuciones”; pero es importante aclarar que no todas las contribuciones son impuestos.

Una “contribución”, entonces, se define como un ingreso que obtiene el Estado a través de los gobernados mediante una obligación de pago impuesta y fundada en la ley; las cuales pueden clasificarse, -según el Artículo 2 del Código Fiscal- en impuestos,

aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Para fines de la presente investigación el centro será en los primeros, tomando en cuenta lo dispuesto por la fracción I del mismo Artículo:

*Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo. (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, 1981)*

Las contribuciones -en su generalidad- para que tengan validez, deben contar con ciertos elementos fundamentales, y al ser una contribución los impuestos, el Impuesto Sobre la Renta, mantiene los mismos elementos de cualquier otra contribución, estos son: objeto, sujeto, base, tarifa o tasa y periodo de pago.

La Jurisprudencia 232796 de la Séptima Época del Pleno de la Suprema Corte de Justicia desglosa el contenido del Artículo 31 constitucional, el cual, ya ha mencionado que es la base de los impuestos y contribuciones, por lo fundamental para cualquier investigación relacionada con impuestos. Es importante en primer lugar, porque señala la obligación de contribuir con los gastos públicos, como ya se revisó anteriormente, y que esta contribución debe hacerse de forma proporcional y equitativa, además, debe estar establecido en una ley para que pueda tener validez y no quedar al margen de la arbitrariedad de las autoridades, y, por último, habla también de los elementos antes mencionados, la jurisprudencia dice:

*[El Artículo 31 constitucional] No sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley (Pleno, Séptima Época, SCJN, 1976).*

### *2.1.2.- Sujeto activo y pasivo.*

El primer elemento que debe existir para toda contribución, es el sujeto, puesto que es este quien realiza el hecho imponible que da lugar a la obligación del pago del tributo. De acuerdo con el Artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) -que sirve de base para la presente investigación- este sujeto puede ser una persona física, o una persona moral que, en cualquiera de los casos, quedarían obligadas a pagar dicho impuesto en tres supuestos:

- **Supuesto Número Uno:** Aquellas personas que sean residentes en México, sea cual sea la procedencia de su riqueza; en este caso, el impuesto se paga con respecto a todos los ingresos obtenidos, como se verá cuando sea analizado el objeto del impuesto.
- **Supuesto Número Dos:** Aquellas personas que residan en el extranjero, pero tengan un establecimiento permanente en México; en cuyo caso, serían objeto del gravamen, todos los ingresos que sean atribuibles a este establecimiento en el país.
- **Supuesto Número Tres:** Aquellas personas que residan en el extranjero y no tengan un establecimiento permanente en el país- o que sus ingresos no provengan de éste, en caso de que lo tengan-, siempre que cuenten con una fuente de riqueza dentro de México, siendo estos últimos el objeto de gravamen.

Dentro de tales supuestos hay dos conceptos que resulta importante conocer en materia fiscal: territorio nacional y residencia; ya que ambos señalan la condición para establecer cualquiera de los tres supuestos anteriores.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 8 hace referencia al territorio nacional -así mismo a México y a la palabra país en este contexto -sin embargo, para definirlo hace falta remitirnos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,



donde en el Capítulo II -De las Partes Integrantes de la Federación y del Territorio Nacional, particularmente en el Artículo 42, se menciona que el territorio nacional es el resultado de la suma del territorio de las partes integrantes de la Federación, las islas -incluyendo arrecifes y cayos en mares adyacentes-, la plataforma continental, zócalos submarinos, cayos y arrecifes, así mismo las aguas de los mares territoriales -de acuerdo con el Derecho Internacional Público – y el espacio situado sobre el territorio nacional.

Por lo tanto, cualquier persona, física o moral, cuya fuente de riqueza se encuentre dentro de este territorio -incluyendo el marítimo y aéreo- es sujeto del Impuesto Sobre la Renta.

En el Artículo 9 del mismo Código Fiscal, se habla de las personas que son consideradas como residentes y bajo qué supuestos lo son, empezando por las personas físicas, quienes tienen esa denominación cuando han establecido su casa habitación en México. El Código señala también en ese mismo Artículo, que cuando una misma persona tenga casa habitación en otro país, además de México, se considera que es residente en el territorio nacional, si ahí se encuentra su centro de intereses vitales, es decir, cuando más del 50% de sus ingresos obtenidos por cada año provengan de fuentes de riqueza ubicadas dentro del país, o bien, cuando este sea el centro principal de sus actividades profesionales.

La excepción a la regla anterior son los funcionarios públicos o trabajadores del Estado de nacionalidad mexicana, quienes son residentes en el territorio nacional, incluso si su centro de intereses vitales está en otro país.

Cabe destacar que, esta condición de residentes no se pierde si la persona física en cuestión acredita una nueva residencia fiscal en otro país o territorio donde sus ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, a menos que México haya celebrado un acuerdo de intercambio de información tributaria con este país.

En el caso de las personas morales, son residentes cuando establecen en el territorio nacional, la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Otro aspecto importante dentro del mismo Artículo es la presunción a la que se hace referencia en el penúltimo párrafo, de que, salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas que tienen nacionalidad mexicana, son residentes en el territorio nacional; lo cual conlleva a una carga de la prueba para quien tenga la intención de desvirtuar dicha afirmación de residencia.

Y en caso de que una persona física o moral, por alguna razón deje de ser residente, esta tiene la obligación de avisar a las autoridades fiscales su cambio de residencia dentro de los siguientes 15 días del suceso.

Retomando los elementos que determinan la residencia, es importante también el Artículo 2 de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que se habla de los establecimientos permanentes, para efectos de la misma ley, considerando que son cualquier lugar de negocio donde se desarrollen de manera total o parcial, actividades empresariales o se presten servicios independientes.

Dentro de lo anterior podrían encontrarse las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier otro lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Sin embargo, también se menciona que se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, si actúa dentro de su territorio a través de una persona -que no sea un agente independiente- incluso cuando el residente en el extranjero no tenga un lugar de negocios en México, siempre que esta persona concluya o desempeñe un rol principal en la conclusión de contratos celebrados en el extranjero que se celebren por cuenta del mismo, prevean la enajenación de derechos de

propiedad u otorgamiento del uso o goce temporal del bien del residente en el extranjero sobre el que tiene derecho del uso o goce temporal, o bien, si obligan a esta persona a prestar un servicio.

En el caso de los fideicomisos se considera como lugar de negocios del residente al lugar donde realizan sus actividades y cumplan con las obligaciones fiscales derivadas de las mismas; y cuando se trata de una aseguradora, ocurre lo mismo cuando está percibe ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos dentro de este, por medio de una persona que no sea considerada como un agente independiente.

También puede ser considerado que el extranjero que actúa a través de un agente independiente, tiene un establecimiento permanente en el territorio nacional, cuando este agente no actúa en el marco ordinario de sus actividades -ya sea que tenga existencias de bienes o mercancías con a las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, asuma riesgos de este, actúe sujeto a sus instrucciones o control general, ejerza actividades que económicamente le correspondan al anterior ,no las propias-, perciba una remuneración independientemente del resultado de sus actividades, y efectúe operaciones con el residente en el extranjero, utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos a los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables a las suyas.

Finalmente, en el caso de las sociedades, se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga su oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que este haya participado en las erogaciones que fueron necesarias para su obtención.

Retomando la residencia para el pago de dividendos este se retiene en un 10 % por concepto de Impuesto Sobre la Renta en el momento en cuando se distribuyen estos pagos a accionistas extranjeros; sin importar que estos sean personas físicas o morales (diferencia con los socios con residencia en México que solo aplican la retención a personas físicas).

Es importante aclarar que existe una diferencia entre los sujetos pasivos en la contribución. Ya que, aunque lo analizado hasta ahora tiene la finalidad de definir quién está obligado a pagar el impuesto (mediante la acumulación de ingresos de por su fuente y residencia), este sujeto no siempre es quien está afectado por la obligación en las leyes de la materia a la contribución o quién ve afectado su patrimonio por el impuesto. En casos de traslación o retención de impuestos, el sujeto pasivo se separa en sujeto pasivo obligado de la contribución y sujeto pasivo pagador de la contribución.

### ***2.1.3.- Hecho imponible del impuesto.***

Para analizar correctamente el impuesto se debe definir también la causación, esto es el “hecho imponible”. La Tesis Aislada con número de registro 20033283 de la Décima Época, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que el hecho imponible consiste en el conjunto de presupuestos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta realización, provoca consecuencias jurídicas, traducidas en el nacimiento de una obligación tributaria, con la cual surge también el crédito tributario del Estado, y por tanto, conlleva al pago de un tributo o contribución.

En la Jurisprudencia de número de registro 389626 de la Séptima Época del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece esta idea al revisar y afirmar por la Corte que son tres los requisitos fundamentales para que los impuestos y sus hechos

imponibles sean considerados válidos; en primer lugar, deben estar establecidos por una Ley -no por un reglamento, circular o disposición administrativa -, en segundo lugar, deben ser proporcionales y equitativos, y finalmente, deben estar destinados al pago de los gastos públicos, es decir deben apegarse al principio de generalidad, donde sólo están obligados a pagar los tributos la personas, físicas o morales, que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes; llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho imponible de que se trate. (Espín, Ceballos y Franklin 2014).

Sin embargo, en lo relativo a todos los tributos, no solo aplica la generalidad, sino también la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La Tesis Aislada número P. LXXIX/98, de la Novena época, también del Pleno de la Suprema Corte, con rubro: “Contribuciones, la potestad para determinar su objeto no se rige por el principio de generalidad, si no por el de capacidad contributiva” establece:

La potestad tributaria implica para el Estado, [...] la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo. (Pleno. Novena Época. SCJN, 1998).

Es por eso importante que para el Impuesto Sobre la Renta también se tenga presente que no es suficiente ser acogido por el principio de generalidad para convertirse en sujeto pasivo del tributo, sino que también debe existir un elemento dentro del tributo que considere la capacidad contributiva de la persona, es por esto entonces que resulta lógico que, aunque el objeto de impuesto son los ingresos, la base para el cálculo son las modificaciones en el patrimonio. La Tesis Aislada (Administrativa) con número 206012

Tomo II, Primera Parte, con rubro renta, sociedades mercantiles. Objeto y momento en que se genera el impuesto, establece de una manera clara una diferencia entre el objeto y la base del impuesto,

De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades [...]. (Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, 1988)

#### ***2.1.4.- Ingreso como objeto del Impuesto Sobre la Renta***

En los títulos anteriores, se definió quiénes deben pagar el impuesto, cuál es el hecho imponible que lo genera y se estableció ya que hay una diferencia entre el objeto del impuesto y la base de este, pues debe aplicarse un elemento que tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El en siguiente fragmento de un artículo de análisis sobre el Impuesto Sobre la Renta se menciona una parte clave para comprender este elemento de capacidad contributiva dentro del impuesto:

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) es la contribución que grava el incremento patrimonial de las personas físicas o morales que residan en México, de las agencias o sucursales de empresas extranjeras y de los residentes en el extranjero respecto a los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional. (Centro de Estudio de las Finanzas Públicas, 2005).

Es decir, el patrimonio o bienes, de una persona pueden verse modificados por los resultados de una actividad, esa es la modificación que se gravaría con el impuesto. Sin embargo, para el impuesto no son las modificaciones al patrimonio el objeto del impuesto,

si es la recepción de los ingresos lo que genera el hecho imponible. El siguiente fragmento, referente a los ingresos considerados como objeto del impuesto; es tomado del Semanario Judicial de la Federación. Tomo XLV, Pág. 4900, de la Segunda Sala, Quinta Época:

(...) De la cabal comprensión del texto transcrito, se desprende que lo que el legislador entiende por ingreso, no es, precisamente, la utilidad que obtiene el causante en el desarrollo de sus negocios, sino una percepción en efectivo, en valores o en crédito, que entra a formar parte de su patrimonio, y de la cual puede disponer, sin restituir su importe (...). (Segunda Sala. Quinta Época. SCJN, 1935)

Con la información antes citada, se puede establecer dos definiciones clave, la primera es que el legislador llama ingresos no la utilidad si no al ingreso recibido en el desarrollo de un negocio y además número lo que debe considerarse como ingresos: percepciones en efectivo, en valores o en crédito, se puede elaborar más sobre el desarrollo de negocio si se relaciona con enajenaciones, especulación comercial o negocio en marcha.

Aunque puede parecer ambigua la definición de ingresos y su validez en el fragmento anterior, la Suprema Corte de Justicia declaró en la jurisprudencia 233108 del Pleno de la Corte, que las leyes de ingresos sólo son un catálogo, y que, por tanto, en esta misma ley, pueden establecerse todos los elementos anteriormente mencionados. Incluso, se faculta al legislador mediante discrecionalidad absoluta, para decidir qué hechos determinan la causación de un impuesto, pero siempre bajo la condición de que este sea proporcional y equitativo, como se reafirma en la jurisprudencia 1600552 de la Novena Época, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Artículo 2 establece las reglas de lo que se considera como establecimiento permanente y a pesar de que este centra la mayor parte de su redacción a este aspecto, también se puede encontrar la siguiente definición de ingresos atribuibles a un establecimiento permanente:

(...) Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013)

Como resultado de lo anterior, se tiene que los ingresos son, entonces, el objeto del Impuesto Sobre la Renta y que este es uno de los cinco elementos (objeto, sujeto, base, tarifa o tasa y periodo de pago) que los tributos deben cumplir para, -como lo establece el mismo Tribunal- que estos no terminen al margen para la arbitrariedad de las autoridades recaudadoras de los tributos y que la autoridad no tenga otra opción más que la aplicación correcta de la disposición general aplicable en observancia obligatoria dictadas por los representantes en el poder legislativo en las leyes aplicables, así pues que en caso de ser necesario, el sujeto pasivo causante del impuesto conozca, en todo momento que así lo necesite la forma correcta de contribuir y los elementos aplicables. (Pleno. Séptima Época. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1995)

Al observar las definiciones anteriores de ingresos como objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece un punto de partida para el tratamiento fiscal del pago de dividendos -u otras posibles formas de reparto de los resultados- y el efecto financiero de esta retención en los resultados de las personas morales, en sus ingresos y los de las personas físicas. Se hace esta distinción con la tesis comprendida en la investigación, donde la consideración de la capacidad contributiva del sujeto pasivo es un elemento de los tributos, que tiene que relacionarse con el patrimonio de los mismos sujetos pasivos generadores del hecho imponible del impuesto, este elemento de análisis será retomado en el capítulo 3 de esta investigación.



**2.1.5.- Momento de generación del impuesto.**

Como se ha desarrollado ya el objeto del Impuesto Sobre la Renta recae en los ingresos generados señalados en la ley y no en las utilidades, ya que la obligación tributaria nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, como se reafirma en la Jurisprudencia con Número de Registro 200034, de la Novena Época, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En cambio, para hablar de utilidades hace falta remitirnos al término del ejercicio fiscal para saber si éstas existen o no; las utilidades constituyen la base del impuesto, pero no son el objeto de este. Son los ingresos entonces los que dictan el momento de causación y las utilidades al aplicar deducciones autorizadas las que generan el impuesto a pagar.

Un buen ejemplo de lo anterior, como se explica en la misma Jurisprudencia, es cuando existen ingresos, pero no utilidades, ya que en este caso sí se genera la obligación del pago del tributo, de no cubrirse el mismo, no se estaría cumpliendo con la obligación en el momento de causación correcto.

Una Tesis Aislada de la Octava Época, discute el momento en que se genera el impuesto, de la siguiente forma: *“De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo.”* (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988)

Así mismo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevé el pago de dividendos para personas morales residentes en México, dentro del Artículo 5, tal como se cita a continuación:

[...] Las personas morales residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, deberán calcular los montos proporcionales de los impuestos y el límite a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, por cada ejercicio fiscal del cual provengan los dividendos distribuidos. [...] (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013).

Se puede determinar entonces que el Impuesto Sobre la Renta se genera en el momento de la obtención de los ingresos, operación tras operación, y no al final de cada ejercicio fiscal, cuando se determinan las bases para el cálculo del impuesto definitivo, aunque se hay un ejercicio final de determinación del impuesto con relación a la modificación del patrimonio en la forma de utilidades. Entonces al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto en cuestión, no se está pagando un tributo no causado, y del cual no se sabe si será o no causado, más bien justo como ya lo determinó la Corte, el hecho imponible ya fue realizado y el impuesto generado al recibir el ingreso, por lo que estos pagos en realidad serían adelantos de un impuesto definitivo que debido a la metodología de cálculo de su base, sólo puede conocerse de forma correcta al determinar dicha base como modificación de patrimonio.

#### ***2.1.6.- Concepto de deducciones y base del Impuesto Sobre la Renta.***

En el subtítulo anterior se analizó que el objeto del Impuesto sobre la Renta son aquellas percepciones en efectivo, en valores o en crédito que perciben las personas en su establecimiento, desprendidos de honorarios, una actividad profesional independiente -o una subordinada- y enajenaciones; que entren a formar parte del patrimonio de la persona que los percibe. Sin embargo, no todo el ingreso percibido termina por formar el patrimonio de la persona que lo recibe.

Considerando lo anterior, el Artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enlista las deducciones autorizadas, tomando en cuenta que no todos los gastos y costos - o en general decrementos en los activos, como fue señalado anteriormente- son susceptibles de ser deducidos del total de ingresos, únicamente los que encajen en los siguientes supuestos:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes (..)

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. (...)

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible (...)

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros (...) (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. (...)

(Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

La aplicación de las deducciones da como resultado la modificación del patrimonio del contribuyente que se vuelve la base de este impuesto, como fue revisado con anterioridad. Las reglas para su aplicación como elemento clave en el cálculo de la base sobre la cual se grava el impuesto se encuentran en el Artículo 9 de la Ley antes referida, la cual señala la letra:

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%. El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

De la fracción citada anteriormente, se puede observar que la LISR considera el resultado como la base del impuesto y es el patrimonio que también aparece en las Normas de Información Financiera (N.I.F.) como resultado de efectos de los gastos y costos en la utilidad, así pues, aunque el objeto del ISR sean los ingresos, es el efecto de las deducciones en estos lo que genera la base. Es tal la importancia de las deducciones, que la LISR establece listas y reglas para evaluar algunas de estas y aplicarlas según su normativa.

También se establecen dentro de esta Ley, las reglas, pasos de valuación y condiciones sobre las deducciones; ejemplo de esto es la evaluación del ajuste anual por inflación del Artículo 44, las reglas para la distribución de rendimientos y anticipos del Artículo 94 o partidas no deducibles del Artículo 28, entre otras. Con motivo de la presente investigación se considerará como definición de las deducciones como aquello que afecta los ingresos objeto de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en detrimento del patrimonio y es este la base del impuesto.

En el Tomo X, del Semanario Judicial de la Federación de la Octava Época, se definen a las deducciones autorizadas como las partidas que permite la ley restar de los ingresos, para así conformar la base gravable sobre la cual se paga el impuesto. Estas deducciones lo que hacen, es actuar en detrimento de la riqueza objeto del ingreso del contribuyente. (Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época, 1992)

Es así como parte del ingreso puede ser –contablemente hablando-, dirigido a un costo o un gasto, siendo el resultado después de esta aplicación de los recursos lo que modifica el patrimonio del contribuyente; esto puede ser observado como una regla contable dentro de la NIF A-5 (Norma de Información Financiera), en la definición de Costos y Gastos:

El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable (...) (Normas de Información Financiera A-5. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. 2014)

Hablando específicamente del Impuesto Sobre la Renta, los Tribunales Colegiados de Circuito en la Tesis Aislada Número II.3o. A.99 A (10a.) de rubro: “Renta. Diferencia entre los conceptos “presunción de ingresos” y “presunción de utilidades”, para los efectos del cálculo del impuesto relativo”; determinaron lo siguiente con respecto a el cálculo de la base del Impuesto Sobre la Renta:

La "presunción de ingresos" es una facultad de la autoridad tributaria que opera al nivel de los "ingresos acumulables", para calcular la base del Impuesto Sobre la Renta; es decir, una vez realizada la determinación presuntiva se adicionarán los ingresos presuntos a los acumulables, para obtener la base, aplicar la tasa correspondiente y determinar la cantidad que corresponderá pagar al contribuyente, [...] En cambio, la "presunción de utilidades" se aplica sobre "ingresos brutos" declarados, y dependiendo de la actividad a la que se dedique el contribuyente de que se trate, se aplicará el porcentaje que se prevea en cada caso, de conformidad con el artículo 90 del ordenamiento mencionado; diferencias determinantes al revisar la legalidad de los actos de autoridad relacionados con estas dos modalidades diferentes de presunción. (Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, 2014).

De lo previamente revisado se puede observar que, aunque los ingresos acumulables se consideran el objeto del Impuesto Sobre la Renta, esto es una “presunción de ingresos” que tiene como facultad la autoridad en su tarea de determinar una base para

el sujeto; sin embargo, en la misma Tesis, se habla también de una presunción de utilidades.

En este sentido, aquí se está discutiendo la base del impuesto cuando la autoridad ejerce facultades de comprobación, mostrando dos diferencias claras: “1.-*El ingreso acumulable es base cuando la autoridad ha ejecutado sus facultades de comprobación y 2.-Que la autoridad también tiene la facultad de determinar utilidades de forma presuntiva como base*”; indica también, que no siempre todo el ingreso, -incluso luego de facultades de comprobación-, se considerará como base del impuesto.

Así mismo, en la Tesis Aislada (Administrativa) con número 206012 Tomo II, Primera Parte, con rubro: “Renta. Sociedades mercantiles objeto y momento en que se genera el impuesto”, se retoma la definición de objeto del Impuesto Sobre la Renta como el ingreso del sujeto pasivo; sin embargo, la misma Tesis cierra con lo siguiente:

[...]de conformidad con el artículo 10 de la Ley a comentario sea hasta fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad (Pleno. Octava Época. SCJN, 1988).

Es claro que, aunque se indica que el impuesto se causa al momento de tener un ingreso y este, en el caso de las sociedades mercantiles tratadas en la tesis, se debe pagar cada momento que se causa a lo largo del ejercicio fiscal y no sólo al final del año en que se determina la base. Esto último no significa que sea el ingreso acumulable la base del cálculo del impuesto, sino la utilidad fiscal que se obtiene al final del ejercicio fiscal, donde se permite la aplicación de deducciones según lo indique la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta. Al aplicar deducciones sobre un ingreso, el resultado es la modificación neta del patrimonio y esa modificación si es la base del impuesto.

### ***2.1.7.- Tasa, tarifa o cuota del Impuesto Sobre la Renta.***

El siguiente elemento clave en los impuestos es la tasa o tarifa, es decir, el porcentaje o forma de aplicación en caso de tarifas, que indican las leyes de impuestos para aplicar sobre las bases y obtener el impuesto definitivo, pagos provisionales o retenciones.

En el año 2009, el Senado aprobó un aumento en la tasa del Impuesto Sobre la Renta, de un 2%, ante lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la Segunda Sala, emitió una Jurisprudencia, con número de registro 161613, donde determinó que ese aumento no era violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, pues para que vulneraran tal garantía, se requería demostrar que esa nueva tasa del 30% después de la modificación, resultaba desproporcionada sobre el patrimonio gravado por el impuesto, y que esto era ruinoso o exorbitante.

Sin embargo, la legislación o las jurisprudencias no ofrecen una definición del concepto “ruinoso o exorbitante”, por tanto, es necesario acudir a definiciones de las palabras. Se entiende por ruinoso, algo que está en mal estado o puede causar ruina -situación que provoca una pérdida, en este caso, material- y por exorbitante, algo que supera lo normal o lo razonable. (Real Academia Española, definición 3, 2020).

Y dado que la Ley no señala el parámetro para saber en qué medida puede un impuesto provocar pérdidas en el patrimonio de los contribuyentes, o salirse de lo normal y razonable, se debe entender que estos parámetros difieren para cada gobernado, ya que no sólo no todos tienen la misma capacidad contributiva, como ya fue analizado anteriormente, sino que además, las contribuciones -incluso siendo un porcentaje que depende de los ingresos de las personas- no tienen el mismo impacto en los contribuyentes

y esto está considerado en el hecho que se debe considerar la capacidad contributiva, tal como se revisó en las tesis donde se analizaba el hecho imponible del impuesto.

### ***2.1.8.- El principio de proporcionalidad y equidad tributaria.***

Es claro en este punto, que la capacidad contributiva del sujeto pasivo resulta clave en el análisis del Impuesto Sobre la Renta. Se encuentra presente desde la mención del hecho imponible y parece la causa principal de la separación entre el objeto y la base del impuesto; por lo tanto, se analizará ese principio tributario dentro del impuesto. El Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, anteriormente no se reconocía como una garantía hacia los gobernados, sino sólo como una facultad potestativa del Estado con relación a su propia economía financiera. El primer avance que hubo al respecto fue la aceptación de que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley estaba transgrediendo este Artículo, puesto que aunque no se encontrara dentro del Capítulo de las garantías individuales, su lesión violaba los Artículos 14 y 16 de la misma Constitución; pasando finalmente a considerarlo como una verdadera garantía, cuya violación era reparable mediante un juicio de garantías, tomando en cuenta lo exorbitante y ruinoso de una contribución, conceptos que ya se mostraron retomados por resoluciones de la corte anteriormente en esta investigación.

Actualmente se considera que la naturaleza del Artículo 31 fracción IV de dicho ordenamiento jurídico, radica en que los sujetos pasivos -los gobernados- contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, es decir, de manera proporcional y equitativa, tal y como se establece en la Tesis Aislada con número de



registro 163980 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época.

La Corte, en la misma tesis, también habla de la aplicación de estos principios como parte de cada elemento tributario; en el caso de la tasa o tarifa, se considera que es proporcional ya que se mide bajo parámetros progresivos y que para los sujetos se establezca que cada contribución debe ser en función de su capacidad contributiva, la cual se entiende como el potencial real que tienen para contribuir a los gastos públicos, sobre lo cual, el Pleno de la Corte se pronunció al respecto nuevamente dentro de la jurisprudencia P./ 109/99, de la Novena Época, que dice al rubro: “Capacidad Contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”:

[...] el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. (Pleno. Novena Época. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999).

Esto se relaciona a la base, pues los presupuestos de hecho de los impuestos, deben ser de naturaleza económica y, por tanto, sus consecuencias tributarias son medidas en función a la manifestación de riqueza gravada o modificación patrimonial.

Por último, sobre el objeto y al analizar estas jurisprudencias y tesis, se puede concluir que, para evaluar la capacidad contributiva del causante, debe estar en relación directa con el objeto gravado, es decir, que exista congruencia entre el gravamen y la

capacidad contributiva de lo sujetos, la cual también debe relacionarse directamente con el objeto gravado, al igual que el hecho imponible y la base gravable, que deben ser correspondientes.

### ***2.1.9.- Los regímenes sujetos del Impuesto sobre la renta.***

Regresando un poco, al tratarse de una contribución, el Impuesto Sobre la Renta comparte los mismos elementos que están presentes en otras contribuciones: objeto, sujeto, base, tarifa o tasa y periodo de pago, como se mencionó en el primer capítulo.

Hasta ahora se analizó el Objeto y la Base del ISR. Siendo estos dos importantes para la determinación del impuesto; sin embargo, también debe considerarse no sólo quién es el obligado a pagar el impuesto generado, en su calidad de sujeto pasivo (también analizada en el título 2.1.2 de la presente investigación), sino también las reglas que dictan la forma en que se aplica la ley a un sujeto pasivo, según sus características, pues siguiendo el principio de equidad, estas también son fundamentales para la determinación del tributo, ya que este debe garantizar no solo un trato proporcional, sino también un trato igual a los iguales.

Una tesis aislada, con número de registro 388058 de la Séptima Época, ayuda a sustentar los elementos antes mencionados, específicamente el objeto; es decir, el hecho impositivo, cuya realización da origen a la obligación del pago de la contribución, y el sujeto pasivo, que es el que debe satisfacer el acto por el que se decreta el impuesto, se analiza esta tesis para encontrar la relación entre esos elementos del tributo y por lo tanto encontrar una definición del “Sujeto”. Respecto al cual, hay que distinguir entre los sujetos activos, que son quienes realizan el hecho imponible por el cual se genera la relación

jurídico-tributaria, y los sujetos pasivos, que son aquellos que reciben los ingresos que pagan los primeros, es decir se aprecia una separación entre quienes están obligados a pagar y quienes pagan, siempre dictado entonces por normas que dan una categorización a las reglas aplicables a los sujetos en forma de regímenes fiscales. Existen múltiples regímenes aplicables tanto a personas morales como a personas físicas, que se encuentra en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

**Personas Morales:**

- Régimen General.
- Régimen de Instituciones Financieras. Régimen de Consolidación Fiscal.
- Régimen Simplificado.
- Régimen de Personas Morales con Fines no Lucrativos.

**Personas Físicas:**

- Sueldos y salarios.
- Actividades Empresariales y Profesionales.
- Arrendamiento.
- Enajenación de Bienes.
- Adquisición de Bienes.
- Intereses.
- Premios.
- Dividendos.
- Demás Ingresos.

Aunque en definitiva es importante conocer todos los regímenes anteriores, para tener una imagen completa de todo lo que representa el impuesto en cuestión, para fines de la presente investigación, se analizará el Régimen General de las Personas Morales y el Régimen de Dividendos de las Personas Físicas.

En el Régimen General tributan las personas morales residentes en México, entre las cuales se encuentran comprendidas:

- Sociedades mercantiles.
- Organismos descentralizados que realicen actividades empresariales.
- Sociedades y asociaciones civiles con fines preponderantemente lucrativos
- Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en territorio nacional respecto a los ingresos recibidos en el establecimiento.

Respecto a la primera clasificación, la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce en su Artículo primero, las siguientes:

Sociedad en Nombre Colectivo (los socios responden subsidiaria, ilimitada y solidariamente a sus obligaciones).

Sociedad de Comandita Simple (los socios comanditados responden subsidiaria, ilimitada y solidariamente; socios comanditarios sólo responden bajo sus aportaciones).

Sociedad de Responsabilidad Limitada (los socios sólo se obligan al pago de sus aportaciones).

Sociedad Anónima (la aportación de los socios se limita al pago de sus acciones; la Ley del Mercado de Valores reconoce algunos subtipos de esta sociedad, en el Capítulo Primero, Título Segundo).

Sociedad Anónima Promotora de Inversión (puede constituirse directamente, o surgir de una SA).

La Sociedad Anónima Bursátil (una SAPI puede solicitar su inscripción en el Registro de las acciones representativas de su capital social).

Sociedad Cooperativa (personas con intereses y principios en común, para satisfacer necesidades personales y colectivas; regulada por la Ley General de Sociedades Cooperativas).

Sociedad por Acciones Simplificadas (puede ser constituida por sólo una sola persona; las aportaciones se representan por acciones). (Ley de Sociedades Mercantiles, 2014)

Para todas estas sociedades mercantiles, así como sociedades y asociaciones civiles; la Tasa para el pago del Impuesto Sobre la Renta según el Artículo 9 de la LISR es del 30% este porcentaje es aplicable sobre la base gravable que se obtiene de disminuir al total de ingresos correspondientes en el ejercicio las deducciones autorizadas por la LISR. (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

#### ***2.1.10.-Tiempo de pago del Impuesto Sobre la Renta.***

El último de los elementos de las contribuciones, aplicado al Impuesto Sobre la Renta, es el tiempo en que debe efectuarse el pago, el cual se hace de diferentes formas, dependiendo de la temporalidad de recepción de los ingresos que resultan acumulables y del Régimen en que se encuentre tributando la persona física o moral, el Artículo 14 de la Ley de la materia, habla sobre el Régimen General de las personas morales.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan: (...) (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

En cuanto a las retenciones realizadas por las Personas Morales por ejemplo por ingresos en repartición de rendimientos para las Sociedades Civiles que se asimilaron a salarios entre otros, se aplica lo establecido en el Artículo 96 de la LISR:

[...] Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta ley, entrarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. [...] (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

Los Pagos Provisionales se enteran entonces, el 17 de cada uno de los meses del año calendario, mediante declaración. Nuevamente, aunque se debe pagar el impuesto de manera anual y acumular los pagos provisionales para determinar el saldo del impuesto del periodo, esto no significa que el ISR se genere cuando se tiene el resultado del mismo; sino que se genera cuando se recibe el ingreso y es por eso que se paga mensualmente de manera provisional. En el siguiente fragmento de una Jurisprudencia de la SCJN se analiza lo dicho:

De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen [...] este se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos [...]

[...] hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad. (Suprema corte de Justicia de la Nación 1996)

## **2.2. Definiciones relativas a los dividendos y análisis de amparos sobre la equidad y proporcionalidad en el Impuesto Sobre la Renta en ingresos por dividendos.**

### ***2.2.1.- Definiciones de los dividendos desde el punto de vista jurídico.***

Las sociedades mercantiles distribuyen sus ganancias entre los socios que las conforman, y es ahí donde el término “dividendo” cobra importancia, ya que según Luna Guerra describe en su libro, estos son la cantidad que debe dividirse entre otras, en este caso, entre los socios o accionistas (Luna, 2019).

De acuerdo con la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia, en la Tesis Aislada registrada con el número 384362, el capital social de una sociedad es la suma invertida en una empresa por los socios o accionistas, y la utilidad es el excedente del precio de venta sobre el costo en una transacción, una vez hechas las deducciones de su giro. Nótese aquí, que se menciona el capital tanto de socios como accionistas.

Por otra parte, la Tesis Aislada de la Octava Época, número 212569 define el capital social de una sociedad mercantil -específicamente de las sociedades anónimas- como el monto de inversión permanente de las personas que invierten en ella, mismo que se divide en acciones -es decir, una parte alícuota del capital social -y que están representadas por títulos de valor que se otorgan a los accionistas, mediante derechos patrimoniales que les confieren el derecho de cobrar rendimientos, conocidos como dividendos, que tienen origen en las ganancias de la empresa y generan el Impuesto Sobre la Renta. El dividendo, entonces, representa la división de las ganancias que se ha establecido como la modificación del patrimonio base del Impuesto Sobre la Renta y que se entrega a los tenedores de acciones o accionistas de la sociedad mercantil.

Antonio Luna Guerra en su libro Estudio Práctico del Régimen Fiscal de Dividendos pagados por Personas Morales 2019; menciona referente el pago de dividendos

sobre las Sociedades y Asociaciones Civiles: “Sin embargo, las mismas no generan el pago de dividendos, solamente las Sociedades Mercantiles, con excepción de las Sociedad Cooperativa.” (Luna, 2019).

### ***2.2.2.- Diferencia entre dividendos, utilidades y rendimientos.***

Aunque existe capital tanto en sociedades civiles como en las mercantiles, el resultado económico de estas no se denomina de la misma forma y el dividendo sólo es repartido por las sociedades mercantiles. Según Luna, refiriéndose a los otros tipos de Sociedades, en los que no se entregan dividendos, estas son las consideradas como civiles, sin fines de lucro y asociación en participación que de hecho no generan, según el autor, un dividendo en la definición de las leyes (cuota a dividirse por los tenedores accionistas), ya que las acciones son las que generan el dividendo y no todas estas sociedades reparten acciones a sus socios (Luna, 2019), a continuación se muestra una tabla comparativa que muestra la comparación de resultados económicos y su denominación según el tipo de sociedad que los genera:



Tabla 2.1 Tipos de Reparto de Resultados en Sociedades Mercantiles y Civiles:

Tipo de Sociedad.	Tipo de Socio.	Tipo de título representativo.	Tipo de resultado.
Sociedad Anónima.	Accionista.	Acción.	Dividendo.
Sociedad de Responsabilidad Limitada.	Socio.	Parte Social.	Utilidad.
Sociedad en Comandita Simple.	Socio.	Parte Social.	Utilidad.
Sociedad en Comandita por Acciones.	Accionista.	Acción.	Dividendo.
Sociedad en Nombre Colectivo.	Socio.	Parte Social.	Utilidad.
Sociedad de Acciones Simplificadas.	Accionista.	Acción.	Dividendo.
Sociedad Cooperativa.	Socio Cooperativo.	Certificado de participación.	Rendimiento.

Elaboración Propia, del libro: Estudio Práctico del Régimen Fiscal de Dividendos. Antonio Luna Guerra 2003

Esta clasificación ayuda a identificar cuáles socios reciben pagos de dividendos. De la tabla anterior, las primeras seis sociedades, son las que se rigen por el capítulo de dividendos y utilidad. Es importante puntualizar que la retención de Impuesto Sobre la Renta sobre el reparto de dividendos es solo para sociedades mercantiles que los reparten por tenencia de acciones o tenencia de partes sociales, provenientes de una utilidad. Los socios cooperativistas y los socios y asociados civiles reciben sus resultados económicos como rendimientos, por el mecanismo establecido en el artículo 94 de la ley del Impuesto Sobre la Renta:

[...] Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

II.- Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles. (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión., 2013)

El argumento de que la tenencia de acciones es la que genera el pago de dividendos también se repite en esta redacción de tesis asilada del octavo tribunal colegiado en materia civil del primer circuito:

En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, su capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, este se divide en acciones. Las acciones constituyen por tanto una parte alícuota del capital social y están representadas por títulos valor que otorgan a los accionistas, entre otros, derechos patrimoniales, que son los que confieren a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión con motivo de la disminución del capital o liquidación de la persona moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa. (Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época, 1994)

La tenencia de acciones genera el pago de dividendo como distribución de la utilidad; cuando estos pagos se realizan a personas físicas residentes en México se aplica el Artículo 140 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en caso de que quien reciba los

dividendos sea un residente en el extranjero, el Artículo aplicable de la Ley será el 164; para ambos la retención que se genera es del 10%. Según un estudio realizado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), lo que este impuesto como retención a los pagos de dividendos genera es una tasa de ISR que puede llegar al 42% (Sánchez, 2014).

Con respecto a este último impuesto, es importante aclarar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que no todos los resultados deben pagarlo; solamente son aplicables a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014; esto obliga al contribuyente a mantener la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra con las utilidades generadas a partir del primero de enero de 2014.

Continuando con la definición de dividendos, la Tesis Aislada número 384647 de la Quinta Época, dictada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, describe a los sujetos del impuesto sobre dividendos, como aquellas personas que normal y ocasionalmente perciban ingresos que procedan de ganancias de sociedades, pero para que pueda generarse la obligación del pago de tributo debe encontrarse en ciertos supuestos, entre los cuales no figura el haber sufrido pérdidas en el año anterior y haber decidido cubrir estas con las ganancias del año actual, puesto que al no ser repartidas entre los socios, no se trata de dividendos y no se les puede cobrar una cantidad que no ingresó a su patrimonio.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 164 regula también los dividendos -o utilidades-, empieza por considerar como fuente de riqueza en territorio nacional -como ya fue analizado al inicio del capítulo- cuando la persona que distribuye tales ingresos reside en el país. Considerando como dividendos también las utilidades en efectivo o bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas residentes en

el extranjero, a las oficinas centrales de la sociedad u otro establecimiento permanente de la misma, que no provengan del saldo de la cuenta. Al igual que aquellos establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central -o cualquier establecimiento en el extranjero-; considerando ese reembolso como utilidad distribuida. En ambos casos, la misma ley señala que deberán sujetarse a una tasa adicional del 10% sobre las utilidades -o reembolsos en todo caso-; así mismo, estos establecimientos tendrán la obligación de enterar el impuesto resultante, el cual, como ya se mencionó, tendrá carácter de pago definitivo.

### ***2.2.3.- Impuesto Sobre la Renta en Ingresos por dividendos en el sujeto pasivo del impuesto.***

En subtítulos anteriores se introdujo la clasificación que distintas Sociedades Mercantiles y Civiles, tienen con respecto a su capital social. Es decir, cuándo se habla de acciones y cuándo de partes sociales. En las sociedades mercantiles, cuando las acciones en las que se reparte el capital perteneciente a un socio, pagan un rendimiento al dueño de estas, ese pago se denomina dividendo. Es decir, el pago como resultado de mantener la propiedad de una acción en una empresa, es un ingreso que a manera de rendimiento reciben los dueños de las acciones, ya sean personas físicas o personas morales y este se paga desde las utilidades netas que una empresa haya generado. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera 2012)

Cuando se reparte el dividendo desde las personas morales a las personas físicas socios de la empresa, siguiendo lo establecido en el artículo 140 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, estas últimas pagan una tasa del 10% como pago definitivo de Impuesto Sobre la Renta sobre ese ingreso. Este pago se realiza por medio de retenciones, siendo el

sujeto pasivo la empresa y el sujeto obligado la persona física. Esta retención sólo aplica a los pagos de dividendos a personas físicas residentes en México.

Los socios y accionistas no están obligados a acumular la cantidad resultante de los dividendos de una sociedad, al resto de los ingresos que perciba durante el ejercicio fiscal; sin embargo, se tiene una opción de acumulación en el mismo artículo donde al mismo tiempo se permite acreditar la parte proporcional del impuesto del ejercicio pagado por la sociedad que reparte los dividendos; como está señalado en el Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el Impuesto Sobre la Renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2019)

Es importante señalar del párrafo anterior que, en el ejercicio práctico de la acumulación de los ingresos por dividendos a los ingresos acumulables anuales, los primeros deben ser enterados mediante un ejercicio de piramidación, donde el objetivo es volver añadir al pago de dividendo el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado por la Sociedad, este proceso se realiza de la siguiente forma:

Tabla 2.2: Cálculo del procedimiento de pirámide para determinar el ingreso por dividendos acreditable y el Impuesto Sobre la Renta proporcional acreditable.

Dividendo o utilidad percibido	\$5,000.00
Factor	1.4286
Subtotal	\$7,143.00
Tasa de ISR	30%
ISR acreditable	\$2,142.90

Tabla de elaboración propia 2020 basada en las reglas del artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Cámara de Diputados 2019)

Tabla 2.3: Resumen de datos a llevar a la declaración anual:

Dividendo o utilidad percibido	\$5,000.00
ISR acreditable	\$2,142.90
Ingreso acumulable	\$7,142.90

Tabla de elaboración propia 2020 basada en las reglas del artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Cámara de Diputados 2019)

Sobre este proceso para acumular el ingreso anual aumentando el impuesto pagado por la sociedad, es importante para esta investigación mencionar que la Sala Auxiliar de la Corte, se pronunció al respecto, en la Tesis Aislada con número de registro 384362, donde señala que el citado Artículo, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, como se reproduce a continuación:

Si bien obliga a acumular el impuesto (piramidado) pagado por la persona moral que distribuyó las ganancias, ello se neutraliza con la permisión de acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta a cargo el entero que a nivel corporativo realizó

por la distribución de dividendos. Lo anterior es congruente con el método de plena integración adoptado por la legislación tributaria federal abrogada, por virtud del cual las personas físicas acumulaban los dividendos repartidos por la sociedad y, a su vez, se les permitía el acreditamiento de los impuestos pagados por la empresa, evitando de esa forma un doble gravamen sobre la misma utilidad. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Quinta Época).

### **3.-ANÁLISIS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS**

#### **3.1.-Análisis del Impuesto Sobre la Renta sobre dividendos en México, violaciones constitucionales señaladas y su comparación internacional.**

##### ***3.1.1.-Comparación de ingresos tributarios en el Reino Unido, Estados Unidos y en México***

Como se revisó en el Capítulo 1, el Reino Unido y los Estados Unidos mantienen un impuesto similar al de México con respecto a los ingresos generados por modificaciones de patrimonio, ellos lo llaman “*Income Tax*”, que quiere decir impuesto sobre ingresos y como se revisó en el Capítulo 2, a pesar de que en México el nombre del impuesto es Impuesto Sobre la Renta; la Corte aclara que aquello que se grava con este impuesto, es decir lo que genera el hecho imponible, son los ingresos que reciben los sujetos pasivos. Con esto en mente, entonces, es correcto pensar que estamos tratando con impuestos equiparables.

Aún con las diferencias entre el Reino Unido, los Estados Unidos y México, es interesante analizar cómo este impuesto que grava los ingresos, aporta a ambos, el primer nivel de recaudación tributaria y cómo es el impuesto cobrado a los ingresos por prestaciones de servicios subordinados es -es decir sueldos y salarios-, la mayor categoría de recaudación de este impuesto sobre los ingresos. A continuación, se puede observar los tres niveles de recaudación de este impuesto en los tres países, porcentaje a su recaudación total a nivel de gobierno Federal en el caso de Estados Unidos y México y del gobierno Central en el caso del Reino Unido, estos son datos del 2019:



Tabla 3.1. Comparación entre el peso de los ingresos tributarios para Estados Unidos, el Reino Unido y México.

	Estados Unidos	Reino Unido	México
Impuestos Sobre Ingresos en Sueldos y Salarios	50%	31%	19%
Impuestos Sobre Ingresos Corporativos	7%	9%	29%
Impuestos Traslados al Consumo en Servicios y Productos	0%	22%	39%
Impuestos sobre nóminas relacionados a la Seguridad Social	36%	22%	9%
Otros Ingresos Tributarios	8%	17%	3%
Total	100%	100%	100%

Tabla de elaboración propia 2020 basada en los reportes de ingresos del año 2019 del Servicio Interno de Ingresos de Estados Unidos de América, (Internal Revenue Service), el Servicio de Hacienda de su Majestad del Reino Unido (Her majesty custom and revenue y el Servicio de Administración Tributaria de México.

Los Estados Unidos permiten que los Estados graven y recauden los impuestos trasladados sobre el consumo, a nivel federal no hay ingresos de este tipo, en este sentido, México asemeja más su estructura de ingresos tributarios a la del Reino Unido; sin embargo, la mayor diferencia entre los tres países en esta comparación es el nivel de recaudación que México tiene en el Impuesto Sobre Ingresos Corporativos, es decir el Impuesto Sobre la Renta ; que es un impuestos relacionados con la actividades empresariales y profesionales formalizadas como sociedades civiles o mercantiles.

Otro punto importante de comparación son los impuestos sobre las nóminas relacionados a la seguridad social, es decir el seguro de desempleo, el seguro de salud y

los demás seguros relacionados con el desarrollo de un sistema de seguridad social, estos tanto en el Reino Unido como en los Estados Unidos son el segundo nivel de recaudación, con el 22% y 36%, respectivamente. En el caso de México este nivel según la separación de la Ley de Ingresos de la Federación del 2019 corresponde el 9% del total de los ingresos relacionados a contribuciones.

### ***3.1.2.-El impuesto sobre ingresos por dividendos en el Reino Unido, Estados Unidos y en México***

Los ingresos tributarios tienen una composición diferente entre estos tres países, entonces, ¿por qué comparar estos países entre sí en absoluto? Se podría hacer el argumento donde se analice que las diferencias económicas, productivas e incluso culturales podrían volver esta comparación impráctica; sin embargo estos tres países comparten una historia similar en la implementación del impuesto, en los tres casos el impuesto vino en situaciones de posguerra y ayudó claramente al incremento de los ingresos tributarios de los respectivos países; aún más, el Reino Unido, es quien históricamente introdujo por primera vez un ingreso sobre los ingresos, y por su parte, Estados Unidos fue el primer país americano independizado de una nación europea, en introducirlo en el continente.

México, -sin ignorar las diferencias en tamaños de economía o cultura- ha seguido históricamente, un proceso de implementación de este impuesto similar al que se presentó tanto en el Reino Unido, como en Estados Unidos y la información documental analizada en el capítulo 1, sugiere que México ha tenido resultados similares en el incremento en la recaudación tributaria -post introducción del impuesto-, así que analizar tratamientos de ingresos entre estos tres países puede sugerir una mejora en el tratamiento y resultado en los ingresos tributarios de esos mismos ingresos en México

Lo anterior, puede observarse de ordenada en la siguiente tabla, que compara la línea de tiempo analizado en el capítulo 1 de esta investigación:

Tabla 3.2. En esta tabla se observa cómo después de un conflicto armado importante para estos tres países, se introduce el Impuesto Sobre la Renta de forma progresiva.

México	Estados Unidos	Reino Unido
1921	1861	1799
Revolución Mexicana	Guerra Civil Americana	Guerras Napoleónicas
Se limitaba a algunas actividades.	Se abolió por considerarse inconstitucional.	Se abolió por su efecto negativo en la popularidad del gobierno.
Se modifica para incluir más ingresos, cálculo mejor de base y se queda a partir de 1981.	Regresa con la modificación de la constitución a partir de 1913.	Regresa de forma esporádica para financiar otras guerras se queda a partir de 1860

Tabla de elaboración propia 2020. Basadas en la investigación y fuentes mostradas en el capítulo 1

Así pues, el impuesto sobre los dividendos es un ejemplo adecuado de tratamiento diferentes entre los tres países -particularmente México-, donde cada país aplica tratamientos diferentes, pero que en dos de ellos se pueden identificar un tratamiento especial que permite exenciones o tasas preferentes a estos ingresos -el Reino Unido y los Estados Unidos-.

El tratamiento del impuesto sobre dividendos en el Reino Unido, por ejemplo, otorga una exención general en el impuesto anual de la persona que recibe el ingreso, en la forma de límite exento, gravado la diferencia como parte del ingreso anual del individuo que lo recibe. Los Dividendos pagan impuesto como parte del ingreso anual de los

individuos cuando pasan de un monto exento, a continuación, se muestra una tabla de esta exención en los últimos tres:

Tabla 3.3. Tarifas de límite exento para el impuesto sobre ingresos por dividendos en el Reino Unido, para los años del 2017 al 2020:

Año Fiscal.	Dividendo exento
6 abril 2019 a 5 abril 2020	£2,000
6 abril 2018 a 5 abril 2019	£2,000
6 abril 2017 a 5 abril 2018	£5,000
6 abril 2016 a 5 abril 2017	£5,000

Elaboración Propia basado en la información de Her majesty custom and revenue, 2020

La Tarifa que pagan los dividendos no exentos se determina relacionando el ingreso anual del individuo a las tarifas anuales aplicables:

Tabla 3.4. Tarifas por banda de ingresos para la tasa correspondiente al impuesto sobre ingresos en el Reino Unido, para el 2020:

Banda	Límites de Ingres	Tasa
Personal	Hasta £12,500	0%
Básico	£12,501 a £50,00	20%
Alto	£50,001 a £150,00	40%
Adicional	a £150,000	45%

Elaboración Propia basado en la información de Her majesty custom and revenue, 2020

Con la información anterior se observa por ejemplo que un dividendo de 3,000 Libras (\$82,697.1 pesos mexicanos a un tipo de cambio de 27.5657 pesos por libra esterlina según el tipo de cambio de Banxico al 18 de septiembre del 2021) pagaría impuestos sobre 1,000 Libras, con un ingreso anual total de 35 mil Libras, la tasa es del 7.5%:

Tabla 3.5. Tarifas por banda de ingresos para la tasa correspondiente al impuesto sobre ingresos por dividendo en el Reino Unido, para el 2020:

Banda	Impuesto a Dividendos
Básico	7.50%
Alto	32.50%
Adicional	38.10%

Elaboración Propia basado en la información de Her majesty custom and revenue, 2020

Como se puede observar, el tratamiento del ingreso otorga un beneficio al ingreso en la forma de una exención de monto, según el ingreso por dividendos recibido y en una tasa especial que está relacionada con la tarifa anual de ingresos que recibe un individuo.

Los Estados Unidos de América, también dan un tratamiento diferenciado a los ingresos por dividendos por los individuos de los ingresos diferenciados, sin embargo, ellos no aplican una exención generalizada como lo hace el Reino Unido, sino que primero clasifican a los ingresos por dividendos, diferenciando a los que sí recibirán beneficios de los que no, hace esto llamando a algunos dividendos calificados y a otros dividendos no calificados.

Para los Estados Unidos, según su Código Fiscal, los dividendos calificados son los que cumplen con las siguientes características:

- Ser pagados después del 31 de diciembre del 2002.
- Ser pagados por una corporación de los Estados Unidos o por una corporación incorporada como posesión de una corporación de los Estados Unidos o por una entidad extranjera en un país que sea elegible para beneficios bajo los Tratados para evitar la doble tributación de los Estados Unidos, bajo criterios de los mismos Tratados, o por corporaciones extranjeras cuyo capital haya sido negociado dentro de un índice bursátil establecido en los Estados Unidos.
- Mantener un periodo de adquisición sobre las acciones que pagan los dividendos. Es decir, para que se consideren calificados, los socios o accionistas deben haber mantenido las acciones de las corporaciones un cierto periodo de tiempo, este es según el mismo código, sesenta días durante un periodo de ciento veinte días siguientes al momento que inicia, sesenta días antes del periodo de reinversión, que es la fecha que sigue luego de la declaración de dividendos en el que el dueño de la acción no tiene derecho a recibir pago de dividendos. Para este cálculo de días se debe incluir el día de disposición, pero no el día de adquisición.

Si el dividendo se considera calificado, entonces el individuo, sujeto pasivo del impuesto, tiene derecho a aplicar una tarifa especial a ese ingreso particular de dividendos que es inferior a la tarifa general de ingresos individuales. A continuación, se muestra la comparación de dicha tarifa frente a los ingresos individuales personales de solteros:

Tabla 3.6. Tarifas por límite de ingresos para determinar la tasa correspondiente al impuesto sobre los ingresos por dividendo de Estados Unidos en el 2019:

Límites en dólar	Tasa correspondiente al ingreso anual	Tasa correspondiente al ingreso por dividendo
\$0 – \$9,525	10%	0%
\$9,526 – \$38,600	12%	0%
\$38,601 – \$38,700	12%	15%
\$38,701 – \$82,500	22%	15%
\$82,501 – \$157,500	24%	15%
\$157,501 – \$200,000	32%	15%
\$200,001 – \$425,800	35%	15%
\$425,801 – \$500,000	35%	20%
\$500,001+	37%	20%

Elaboración Propia basado en la información de  
Tax Policy Center 2019

Es decir, hasta un ingreso por dividendo considerado calificado de \$38,600 dólares americanos anuales (\$771,432.58 pesos mexicanos a un tipo de cambio del 19.9853 reportado en el diario oficial de la federación el día 18 de septiembre del 2021), se aplica una tasa del 0%, efectivamente dando un beneficio fiscal a este tipo de ingresos las condiciones antes descritas.

En México el tratamiento de los ingresos por dividendos no tiene un trato especial en el sentido de exención o tasa reducida, aunque sí ofrece una tasa fija de impuesto al

10% al momento del pago desde la persona moral a la persona física, que se considera pago definitivo, además ofrece la opción de acumulación anual luego de factor de piramidación del 1.4286 al ingreso por dividendos recibido por la persona, así pues, dando el derecho de acreditar el impuesto anual de la persona moral que repartió el dividendo al multiplicar el resultado de dividendo piramidado por el 30% de tasa.

Es decir, un impuesto de \$10,000 pesos mexicanos, pagaría de forma definitiva al momento de otorgarse \$1,000 pesos mexicanos y podría ser acumulado luego de piramidación, dando un resultado de ingreso anual acumulable de \$14,286 pesos mexicanos en este ejemplo y un impuesto acreditable de \$4,285.80 pesos mexicanos. No hay exención o tasa descontada o del 0% para este ingreso en México.

### ***3.1.3.- Análisis de las diferencias entre sociedades mercantiles y sociedades civiles.***

Tomando como punto de partida que -como ya fue analizado previamente- el Impuesto Sobre la Renta aplicado a los ingresos sobre dividendos afecta únicamente a las personas físicas, y no así a las personas morales, resulta importante analizar este tema, puesto que, son esta como sujetos obligados de los impuestos, quienes se encargan de hacer el reparto de utilidades, o bien, de dividendos, según sea el caso y retienen el impuesto de los sujetos pasivos.

Existen dos figuras jurídicas de gran importancia en lo que se refiere a las personas morales: las sociedades y las asociaciones, que, en conjunto, se trata de agrupamientos de individuos con finalidades e intereses comunes a quienes la ley protege y reconoce como organismos sociales con bienes propios.

El Artículo 2670 del Código Civil Federal establece que “cuando varios individuos convinieron en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin



común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación” (Cámara de Diputados, 1928)

Las asociaciones tienen un carácter civil y se rigen por sus propios estatutos, para lo cual deben estar inscritas en el Registro Público del Comercio y en el Registro Público de las Personas Morales y Civiles, y que de esta manera surtan efectos contra terceros. Para que efectivamente se trate de una asociación civil, deben reunirse ciertos elementos, entre los que destacan: la unión de individuos, que no sea una unión transitoria, perseguir siempre un fin lícito -que no sea contrario a las leyes-, constar por escrito, encontrarse registrada de la manera que se señaló anteriormente y, por último, no tener una preponderancia económica.

Por otra parte, una sociedad puede ser entendida según sea su naturaleza -civil o mercantil-. En el caso de la sociedad civil, el mismo Código Civil Federal, dentro del Artículo 2688 establece un claro distintivo con la figura jurídica anterior -la asociación civil- ya que en este caso existe la obligación mutua de combinar sus recursos o esfuerzos para la realización de un fin común.

A su vez, el Código también menciona que se trata de sociedades de carácter preponderantemente económico, pero, sin llegar a la especulación comercial; haciendo énfasis en este último concepto, los Tribunales Colegiados de Circuito se pronunciaron al respecto en la tesis con número de registro 174725, de la Novena Época, con rubro “Especulación comercial. en qué consiste, tratándose de compraventas mercantiles.”, que a la letra dice:

El fin o propósito de especulación comercial a que aluden los artículos 75, fracciones I y II, y 371 del Código de Comercio, no se define, exclusivamente, en relación con el hecho de que el comprador vaya a tener una ganancia lícita si decide vender el bien que adquirió, pues el mayor valor del precio de venta sobre el de

compra no es un factor que defina la mercantilidad de un contrato, pues aún las compraventas meramente civiles pueden tener un evidente y expreso propósito económico o lucrativo; por lo cual, la distinción entre lucro civil y especulación mercantil, debe ser en el sentido de que éste necesariamente debe ser relativo al tráfico comercial, esto es, que quien adquiere un bien lo hace con el fin directo de transmitir posteriormente la propiedad del mismo a un tercero, con el fin de lucrar con ello, esto es, de obtener una ganancia. (Tribunales Colegiados de Circuito, 2006)

Las sociedades civiles se manejan principalmente por aportaciones de socios -esta es otra diferencia importante con las asociaciones-, las cuales pueden consistir en una cantidad de dinero u otros bienes, o bien, en su industria; lo que implica la transmisión de su dominio a la sociedad -salvo pacto en contrario-.

Otra de las principales características de las sociedades civiles es el hecho de que no buscan una especulación comercial, porque es la diferencia existente con las sociedades mercantiles, tal como señala la tesis aislada de la Novena Época, con número de registro 163927 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “Sociedad mercantil. su concepto.”, contenido que se reproduce a continuación:

La Ley General de Sociedades Mercantiles regula las sociedades mexicanas, reconociendo a las siguientes: I. Sociedad en Nombre Colectivo; II. Sociedad en Comandita Simple; III. Sociedad de Responsabilidad Limitada; IV. Sociedad Anónima; V. Sociedad en Comandita por Acciones; y, VI. Sociedad Cooperativa. Sin embargo, no señala lo que debe entenderse por sociedad mercantil, para lo cual es útil acudir a la doctrina y a la definición de sociedad civil contenida en el numeral 2688 del Código Civil Federal, conforme al cual, por el contrato de sociedad, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial. Conforme a lo anterior, por exclusión natural de uno de los componentes de la definición legal de sociedad civil se arriba al concepto de sociedad mercantil, a saber, el de la especulación, entendiéndose por ésta la ganancia, beneficio o lucro que se sigue de una actividad. Luego, en términos generales, la sociedad mercantil es la persona jurídica distinta de los socios que la integran derivada del contrato de sociedad, por medio del cual se obligan mutuamente a combinar sus recursos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico y con fines de especulación comercial. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2010).

Tomando en cuenta lo anterior, se puede construir un concepto de sociedad mercantil a partir de la diferencia con la sociedad civil, siendo la primera, entonces, la unión o agrupación de cierto número de personas, con la finalidad de obtener un lucro derivado de las actividades que realizan.

Tanto la asociación civil, como la sociedad civil, se regulan en el Código Civil Federal, ya que como los propios nombres lo indican, se trata de agrupaciones de carácter civil. La mayor diferencia entre ambas es el hecho de que la sociedad civil implica la aportación de recursos -que no necesariamente son de naturaleza económica-, y tomando en cuenta estas aportaciones, se distribuyen las partes sociales de dicha sociedad, mientras que una asociación se mantiene en funciones a base de donaciones, cuotas, subsidios, entre otros, siempre de carácter voluntario, ya que no se trata de aportaciones que sean exigibles.

En el caso de las sociedades mercantiles, se encuentran reguladas por su propia ley -la Ley General de Sociedades Mercantiles- aunque también hay algunas que, por su naturaleza, son reguladas por la Ley del Mercado de Valores, y de manera supletoria, sus actividades están contempladas en el Código de Comercio -en lo relativo a los actos de comercio, por ejemplo-.

Se puede decir que la diferencia entre sociedades mercantiles y civiles -y la explicación de por qué se encuentran en leyes distintas-, está relacionada con esta naturaleza deontológica existente entre ambas, ya que las sociedades mercantiles son creadas para realizar actos de comercio; para entender esta parte, es necesario remitirse al Artículo 75 del Código de Comercio -que antes fue referido-, donde se enlista con detalle, todo lo que se reputa como un acto de comercio, entre los cuales destacan “Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación

comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados” (Cámara de Diputados, 1889).

Entonces, de acuerdo con el citado artículo y las jurisprudencias ya mencionadas, es claro que para este análisis, lo que hace diferente a una sociedad mercantil, respecto de las que tienen un carácter civil, e incluso de las asociaciones, es el hecho de que son creadas con el propósito fundamental de obtener un lucro, mediante la especulación comercial, ya que en el caso de las sociedades civiles, pueden existir los fines económicos, y pueden obtener ganancias derivadas de la realización de las actividades señaladas en sus estatutos, pero no constituye una especulación comercial, sí no profesional o búsqueda de un objetivo común que puede ser diferente al especulativo, mientras que, para las sociedades mercantiles sí lo es, tal como se resume en la siguiente tabla:

Tabla 3.7. Comparación entre asociación civil, sociedad civil y sociedad mercantil:

Asociación Civil	Sociedad Civil	Sociedad Mercantil
Código Civil Federal	Código Civil Federal	Ley General de Sociedades Mercantiles y Ley del Mercado de Valores
Grupo de personas que se reúnen con un fin común.	Grupo de personas que aportan sus recursos para conseguir un fin común.	Grupo de personas cuyo fin común es la especulación comercial.
No tiene fines económicos.	Tiene fines económicos, pero no de especulación comercial.	Tiene fines económicos de especulación comercial.
Obtiene ingresos de donaciones, cuotas y subsidios.	Obtiene ingresos de la actividad profesional efectuada por los socios.	Obtiene ingresos derivados de una actividad comercial

Tabla de autoría propia. Basada en Rojina Villegas, R. (1993). Derecho civil mexicano (1ra. Ed.) México: Porrúa.

### ***3.1.4.- Rendimientos de sociedades civiles y dividendos en sociedades mercantiles***

Las sociedades civiles, -aunque no necesariamente-, pueden tener un objetivo de lucro concedido por las actividades de servicios profesionales en las que sus socios pueden participar, cuando este sea el objetivo de la sociedad. Las sociedades mercantiles por otro lado tienen un objetivo de lucro predominante, pero este es a partir de la especulación comercial de sus actividades. Es interesante advertir entonces que, aunque existe una diferencia entre las actividades que se ejecutan para perseguir el lucro -profesionales en las primeras y comerciales en las segundas-, estas dos son tratadas de la misma forma por la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), al englobarse dentro del Título II para personas morales, dando así un tratamiento equitativo y proporcional a ingresos que finalmente se generan a partir de una especulación o un fin de lucro.

Una separación similar existe en la descripción de ingresos considerados en el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales indicado por el Artículo 100 de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta.

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013)

Es clara la diferencia entre los dos tipos de ingresos, sin embargo, ambos se consideran acumulables bajo este régimen y por lo tanto objeto del impuesto, aunque no su base. Los Artículos 102 y 103 de la misma Ley puntualizan el momento de acumulación de estos ingresos y las deducciones permitidas para así encontrar la base sobre la cual aplicar los pagos provisionales -detallados en el Artículo 106-.

Para ambos casos, es decir para el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales y el régimen general de las personas morales lucrativas, se indican procesos de pagos provisionales y una presentación de declaración anual, como se revisó en el capítulo anterior, donde fue explicado que aunque el objeto del impuesto es el ingreso, este no es la base, si no que la modificación del patrimonio determinada luego de aplicar deducciones en la declaración anual resulta ser la base del impuesto.

Lo más interesante es revisar cómo es que las sociedades civiles reparten las ganancias que se obtienen a través de las actividades a sus socios; lo cual se encuentra en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:” *Artículo 94. (...) Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes: (...)II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles*”. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013)

Es decir, los ingresos que hayan derivado de una sociedad civil, que tenga como objetivo preponderante el lucro mediante actividades profesionales, le son entregados a sus socios mediante pagos de rendimientos, que se consideran anticipos. En el Artículo 152, se señala que la acumulación de los ingresos obtenidos debe ser conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del título de personas físicas. Se observa entonces la congruencia que hay en la jurisprudencia donde se indica que el objeto del impuesto es el ingreso, pero no la base, es por eso que se acumulan y es claro que no hay diferencia entre los ingresos de actividades empresariales o profesionales a los ingresos de rendimientos y anticipos provenientes de las sociedades civiles, al acumularse de igual manera; sin embargo, los dividendos tienen un trato diferente (Pleno. Octava Época. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988). En los ingresos provenientes por dividendos de sociedades mercantiles, estos son tratados de forma diferente que los rendimientos pagados por parte

de sociedades civiles, los primeros deben pasar, antes de ser acumulados por un proceso de “pirámide”, donde se agrega de vuelta el impuesto pagado por la sociedad, para así acumular el ingreso correspondiente del socio como parte de la utilidad de la sociedad mercantil (considerando el impuesto pagado por esta) y luego acreditar el porcentaje correspondiente de impuesto pagado por la sociedad en el ejercicio correspondiente, dejando el impuesto retenido del 10% al momento de recibir el dividendo por el accionista, como un pago definitivo. Los rendimientos y anticipos de sociedades civiles incluidos en el Título IV, se reparten como asimilables a salarios; por lo tanto, se acumulan sin proceso de acumulación y sí permiten en la declaración anual, el acreditamiento del pago provisional que hace la sociedad al repartir esos anticipos a sus socios en sus respectivas declaraciones anuales.

Aquí hay, entonces, un trato diferente a ingresos que si bien es cierto no son iguales cuando salen de las sociedades civiles y mercantiles (uno viene de especulaciones comerciales y el otro de especulaciones comerciales), estos si son iguales cuando son recibidos por la persona física como parte de sus ingresos personales. Se puede observar esta igualdad en el ingreso en el régimen correspondiente a las personas físicas de recibir estos ingresos de forma independiente y también en el mismo régimen general que tanto las sociedades mercantiles como civiles comparten, pues a pesar de que los ingresos pueden generarse en tipos de sociedades separadas y definidas en sus propias leyes (Código Civil y Ley General de Sociedades Mercantiles), al nivel de resultado económico (resultado de actividades o utilidad) son tratados de forma igual por el impuesto al ser gravados al 30%, manteniendo equidad y proporcionalidad entre iguales; en las personas físicas pasa lo mismo dentro del régimen de ingresos que permite a la persona física tener tanto ingresos mercantiles como profesionales juntos, indicado en el artículo 100 de la ley del Impuesto Sobre la Renta: *“Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto*

*establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013). Por lo tanto, estos dos ingresos son tratados iguales por el impuesto al momento del cálculo provisional y anual, manteniendo así también la equidad y proporcionalidad a nivel del ingreso adquirido por la persona física de forma propia.

Sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta si da un tratamiento diferente a los ingresos que reciben las personas físicas como pago del rendimiento generado por una sociedad civil y el dividendo generado por la sociedad mercantil; si bien es cierto que provienen de actividades distintas, la Ley trata al ingreso igual al incluirlo dentro de títulos iguales en otras circunstancias del mismo tipo de ingreso, pero no lo hace con los dividendos.

***3.1.5.- Impuesto sobre la renta en los ingresos por rendimientos y los ingresos por dividendos en el sujeto pasivo del impuesto.***

El proceso para recibir ingresos por medios propios al sujeto pasivo bajo el régimen de actividad empresarial y profesional, es distinta incluso en su definición al de recibir ingresos por medio de una inversión en el capital de una sociedad; esto puede ser observado en la comparación de los Artículo 100 y 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta donde se establecen los ingresos considerados por actividad empresarial y profesional:

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013)



La separación entre esos ingresos de actividades propias de las actividades empresariales y profesionales no es la misma que la definición de ingresos por dividendos, que se puede observar en el ya mencionado Artículo 140 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se indica la acumulación de ingresos por dividendos o utilidades, poniendo a estos dos en la misma categoría; posteriormente se habla de la retención, mencionando de nuevo a los dividendos o utilidades distribuidas: “[...] *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos[...]*” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013).

Por último, se mencionan otros casos de ingresos, donde estos se pueden considerar como dividendos, como intereses con ciertas características o préstamos a accionistas, entre otros, ya que, en sí, la indicación de la autoridad es que los ingresos -o en su caso, los gastos-, a favor de una persona física socia o accionista de una persona moral deben considerarse como dividendos o utilidades.

Así, se puede apreciar que, en efecto, es muy diferente de la definición que da el Artículo 100 para los ingresos de actividad empresarial y profesional, ya que son obtenidos mediante una actividad empresarial practicada por el sujeto pasivo -persona física- en ese régimen, mientras que los dividendos o utilidades según lo analizado en el Artículo 140, son ingresos que recibe una persona física desde una persona moral de la que es socia o accionista, es decir el sujeto pasivo en ese supuesto no hace la actividad comercial o empresarial directamente, sino que recibe a su favor ingresos que parten de una utilidad a la que tiene derecho por ser socio o accionista.

Es en esta última parte, como ya fue mencionado, se puede ver que la ley trata diferente el ingreso al que tienen derecho como socios o accionistas las personas físicas

sujetos pasivos de ese ingreso, que son socias o accionistas de una persona moral con actividades mercantiles y las personas físicas que son socias de una sociedad civil, evidenciado por el Artículo 94 de la ley del Impuesto Sobre la Renta en el supuesto de asimilación a salarios:

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles. (...) (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)

Bajo este Artículo, los rendimientos son recibidos como si fueran salarios y por lo tanto el impuesto pagado por la persona moral es un pago provisional y además se le aplica una tarifa, no una tasa general y definitiva, tal como se señala a continuación:

Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente. La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente(...)

Tabla 3.8: Tarifas de retenciones del Impuesto Sobre la Renta del artículo 96 de la ley del Impuesto sobre la renta.

TARIFA MENSUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Fuente: Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013.

Al acumularse en la declaración anual como ingresos de la persona física, como opción, los dividendos o utilidades se les obliga ajustarse a las utilidades de la sociedad que los repartió, mientras que, a los rendimientos o adelantos, se les obliga acumularse como un ingreso de la persona física en su declaración anual, sin necesidad del proceso de pirámide indicado en el Artículo 140 de la ley del Impuesto Sobre la Renta y el tratamiento de pago definitivo de la retención:

Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el Impuesto Sobre la Renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)

Acumulación de rendimientos o adelantos en la declaración anual de las personas físicas:

Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley (...) (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)

Para visualizar el tratamiento entre estos dos tipos de ingresos con respecto al Impuesto Sobre la Renta en la declaración anual, aquí se presenta un ejemplo de ingresos, acumulación y retención acreditable de un dividendo y un rendimiento bajo estas reglas:

Tabla 3.9: Comparación entre la acumulación anual del Impuesto Sobre la Renta entre rendimientos a socios y el pago de dividendos a accionistas:

	Dividendo	Rendimiento
<b>Monto</b>	\$10,000.00	\$10,000.00
<b>Pago en su recepción</b>	\$1,000.00	\$912.00
<b>Acumulación Anual</b>	\$14,286.000	\$10,000.00
<b>ISR Anual</b>	\$603.31	\$329.01
<b>ISR Efectivamente Pagado</b>	\$1,000.00	\$329.01
<b>Tasa efectiva</b>	10.00%	3.29%

Tabla de elaboración propia. Basada en las instrucciones de retención del artículo 140 y 152 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es importante señalar para el motivo de esta investigación que este proceso es opcional y por lo tanto no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues al

ser esto un procedimiento optativo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció al respecto: Ingresos por dividendos percibidos por personas físicas. El artículo 140 párrafo primero de la ley del Impuesto Sobre la Renta, que prevé el esquema optativo para su acumulación no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria:

El precepto citado obliga al perceptor de los dividendos a acumularlos al resto de los ingresos que perciba durante el ejercicio fiscal. Para tal efecto, faculta al accionista a acreditar –contra el Impuesto Sobre la Renta que determine en su declaración– el monto pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos; también obliga a la persona física que optó por acreditar el impuesto pagado a nivel corporativo a considerar ingreso acumulable el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos, en el entendido de que este impuesto se determinará aplicando la tasa del 30% al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286. En este sentido, el escenario de multiplicar el dividendo distribuido por el factor de 1.4286 para posteriormente obtener la cantidad acumulable representa un escenario optativo para el particular, quien deberá utilizar dicho esquema cuando decida disminuir el Impuesto Sobre la Renta a cargo con el pago de impuesto que previamente efectuó la sociedad a nivel corporativo. Así, el artículo 140, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé el esquema optativo indicado, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien obliga a acumular el impuesto (piramidado) pagado por la persona moral que distribuyó las ganancias, ello se neutraliza con la permisión de acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta a cargo el entero que a nivel corporativo realizó por la distribución de dividendos. Lo anterior es congruente con el método de plena integración adoptado por la legislación tributaria federal abrogada, por virtud del cual las personas físicas acumulaban los dividendos repartidos por la sociedad y, a su vez, se les permitía el acreditamiento de los impuestos pagados por la empresa, evitando de esa forma un doble gravamen sobre la misma utilidad. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019)

De acuerdo con la Corte, el elemento de elección es lo que hace que se mantenga el principio de equidad en la declaración anual de la persona física; pero también se observa una diferencia desde el pago provisional en el lado de los rendimientos, contra el pago definitivo del lado del dividendo:

Tabla 3.10.- Comparación entre el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta en pago de rendimientos y pago definitivo en el pago de dividendos:

	Dividendo	Rendimiento
<b>Monto</b>	\$10,000.00	\$10,000.00
<b>Pago en su recepción</b>	\$1,000.00	\$912.00
<b>Tasa retención</b>	10.00%	9.12%

Tabla de elaboración propia. Basado en las reglas del pago provisional en rendimientos del artículo 94 y en el pago definitivo en dividendos del artículo 140 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

La diferencia en el trato proviene de que uno de los ingresos es distribuido hacia las personas físicas desde personas morales mercantiles (dividendos) y el otro desde personas morales civiles (rendimientos), este proceso para el pago no es opcional. (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2019).

***3.1.6.- Análisis de Resoluciones de amparos de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación sobre el artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, reforma del 11 de diciembre del 2013, en relación a la retención del Impuesto Sobre la Renta sobre el pago de dividendos.***

La reforma del 11 de diciembre del 2013 a las leyes del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, e ISR, desató una serie de inconformidades, específicamente con respecto al Artículo 140, párrafo segundo, en relación con el noveno transitorio, fracción XXX de esta última ley, es decir la introducción de la retención del 10% como pago definitivo en los ingresos por dividendos recibidos por las personas físicas residentes en México.

A partir de la reforma y la introducción de dicho impuesto, estas inconformidades se han presentado en forma de amparos que han sido en algunos casos otorgados en primeras instancias, solo para luego ser solicitados en revisión por la cámara de senadores

y no mucho después ser resueltos y revocados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Dada la intención de esta investigación, resulta importante analizar los conceptos de violación analizados ya, por quejosos en amparos y el análisis que se hayan emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a cada concepto, con la intención de analizar el razonamiento de la corte al respecto de posibles violaciones a principios tributarios que ya se hayan argumentado, para evitar caer en conclusiones que ya hayan sido abordadas y negadas por la corte.

Por lo tanto, a continuación, se muestran los conceptos de violación argumentados por distintos quejosos en distintos amparos, pero que compartían fundamentalmente los mismos conceptos de violación, aunque mantuvieran redacciones distintas, al mismo tiempo se coloca la resolución final del amparo y la conclusión llegada por la corte sobre cada concepto de violación. Estos documentos fueron recuperados del archivo de documentos virtual disponible para acceso público de la página oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

A continuación, los conceptos de violación en relación al artículo 140, segundo párrafo, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

**PRIMERO.** Que el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre dividendos o utilidades distribuido por las personas morales residentes en México. Que, además, las personas morales estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, lo que viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en relación con el numeral 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Que dicha porción normativa impone una carga tributaria del 10% adicional únicamente a los accionistas que son personas físicas, como es el caso de la quejosa, más no a los accionistas que tienen el carácter de

personas morales, no obstante que ambos pueden actualizar el mismo hecho imponible, como lo es, la distribución de dividendos, lo que se traduce en un trato diferente de forma injustificada. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**SEGUNDO.** Que el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, toda vez que al establecer un impuesto adicional del 10% coloca en una situación de desigualdad fiscal a las personas físicas que perciben dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México provenientes de actividades empresariales o profesionales realizadas a través de ellas, frente a las personas físicas que perciben ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales realizadas directamente por ellas, porque éstas causan el Impuesto Sobre la Renta aplicándose únicamente a esos ingresos la tarifa que tiene una tasa máxima del 35%, lo cual resulta inequitativo e inconstitucional.(Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**TERCERO.** Que de conformidad con el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México, asimismo establece que dicho pago tendrá el carácter de definitivo, lo que genera que los contribuyentes personas físicas que reciban dividendos o utilidades no tributen conforme a su verdadera capacidad contributiva ni de manera proporcional, toda vez que no se permite el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta en la declaración anual, como es el caso en concreto de la quejosa, lo cual violenta la garantía de proporcionalidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Que al limitar injustificadamente el derecho al acreditamiento del impuesto adicional del 10% por dividendos, al considerarlo como un pago definitivo, viola proporcionalidad tributaria, contenida en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en virtud de que la proporcionalidad tributaria demanda que se reconozca la prioridad a la posibilidad de recuperar un impuesto pagado anticipadamente por conceptos que no son considerados ingreso –sino que son gravados en tanto utilidad financiera repartida, si ya se han dado las condiciones que hacen tributara a los valores correspondientes cuando se han traducido en un ingreso gravado por la ley tributaria.(Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**CUARTO.** Que el régimen de dividendos previsto en el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es contrario a lo establecido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, por el hecho de que solo resulta aplicable esa sobretasa del 10% a los dividendos pagados por personas físicas residentes en México, por lo que hay un trato inequitativo, además que no atiende a la verdadera capacidad contributiva, violando por ende el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que ésta no se modifica de forma diferente si



las utilidades proviene de un residente en el extranjero o en México.(Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**QUINTO.** Que, en el segundo párrafo, del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se señala si el pago que se llegue a realizar correspondiente al 10% adicional, pueda ser acreditado o no contra el impuesto que se determine en su declaración anual, crea un verdadero esto de incertidumbre e inseguridad jurídica. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**SEXTO.** Que el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio del derecho humano a la vida digna, prevista en el artículo 11, arábigo 1º, de la Convención Americana sobre Derecho Humanos, toda vez que al incrementarse sin justificación alguna el pago adicional del impuesto en un 10%, hace que se reduzca la capacidad de la quejosa a llevar una vida digna, puesto que se le reduce su capacidad económica y con ello poder hacer frente a sus necesidades diarias básicas.(Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**SÉPTIMO.** Que el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que impone la carga tributaria del impuesto del 10% adicional, provoca un esquema inequitativo, ya que las personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales no están sujetas al pago el mismo. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**OCTAVO.** Que el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que el impuesto solo será aplicable a utilidades generadas a partir de 2014, posteriormente se liga la aplicación de la norma al saldo de CUFIN que tenga la persona moral al treinta y uno de diciembre de dos mil trece. Que dicha disposición transitoria no evita del todo la aplicación retroactiva de este nuevo gravamen, ya que el mismo no impide que se aplique el impuesto a la distribución de utilidades generadas con anterioridad a su vigencia, en la medida que éstas hayan sido superiores a las reflejadas en la CUFIN. Que se deberá considerar que aplicar el impuesto a utilidades contables generadas antes de dos mil catorce, resulta violatorio a la garantía de irretroactividad de la ley. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

Análisis de los conceptos de violación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que llevaron a una resolución de revocación de los amparos concedidos:

**PRIMERO:** En el primer punto parte del siguiente criterio: Pueden existir tratos desiguales, entre sujetos que se encuentran en situación comparable; sin embargo, la corte menciona un sistema de cuatro pasos lógicos para analizar si existe una violación a la garantía de equidad tributaria. Esta secuencia lógica es citada por la corte, como un examen de constitucionalidad establecida por el pleno para este fin, los pasos son:

1. Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable.
2. En caso de que exista dicha situación comparable, debe analizarse si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.
3. De reunirse los requisitos anteriores, se estudiará si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.
4. De cumplirse esas tres condiciones, se analizará si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador, y en ese sentido se debe advertir que la norma no afecte de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

Ya que en el análisis en secuencia lógica de la corte se cumplen los tres primeros criterios -y esto valida el punto de análisis que hace la quejosa-, se expone aquí la conclusión obtenida en el criterio número cuatro, para determinar si esta norma afecta de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos:

[...]En primer lugar, debe destacarse la necesidad de fomentar la inversión en proyectos productivos por parte del sector privado. Para incentivar y lograr este cometido es necesario permitir a las empresas reinvertir su capital, lo cual se cumple en la medida que se les excluya de pagar el impuesto por los dividendos percibidos por otras personas morales. Ello no implica que tales cantidades no van a someterse al objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues lo cierto es que el gravamen únicamente se difiere hasta en tanto no se distribuyan a los socios personas físicas.

El nuevo régimen de dividendos permite por un lado que las personas físicas cumplan con el mandato constitucional de contribuir al gasto público (se ha determinado en el presente fallo que la tasa de retención del 10% no es desproporcionada) en tanto que incentiva inversión productiva al excluir del gravamen a las personas morales quienes podrán conservar como parte de su patrimonio los montos percibidos antes de distribuirlos a sus socios personas físicas, así, las utilidades que se mantengan en la empresa podrán ser reinvertidas, fomentando con ello el crecimiento económico y la generación de empleos.

En tal sentido, dichas razones persiguen una finalidad avalada por la Constitución Federal, es decir, se pretende lograr una mayor eficiencia recaudatoria del sistema tributario, lo que favorecerá el desarrollo y crecimiento económicos del país.

Estas consideraciones son suficientes para declarar fundado el recurso de revisión formulado por las autoridades recurrentes, en que enfatiza el supuesto establecido en el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla una justificación objetiva y razonable, contrariamente a lo señalado por el juez de distrito añadiendo que la propia consideración que realiza en el sentido de que no existe un verdadero beneficio o incentivo a la inversión también, escapa de la verdadera finalidad de la norma, pues la reinversión de las utilidades permitirá el crecimiento económico de la empresa ante la no causación del Impuesto Sobre la Renta para las personas físicas, objetivo que es compartido con la intención del sistema de la OCDE. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**SEGUNDO:** El segundo, trata sobre la imposición del 10% de retención adicional sobre los ingresos por dividendos de personas físicas solamente a los ingresos recibidos por dividendos, considerando que estos de hecho provienen de una actividad empresarial realizados a través de una persona moral, y que no afecta de la misma forma a los ingresos de actividades empresariales realizados de forma directa por personas físicas; a esto la primera resolución del juez de amparo fue positiva, dando la razón a la quejosa en este punto; sin embargo la revisión de la primera sala niega esta conclusión, con los siguientes argumentos:

[...]Tal pronunciamiento resulta incorrecto, pues si bien es cierto que la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé procedimientos distintos para que las personas físicas determinen el impuesto a cargo -atendiendo al origen de sus ingresos- ello por sí mismo no puede sustentar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de la norma reclamada.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan; así, un mismo contribuyente puede ser causante del impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de distinta naturaleza. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

Para el punto anterior la sala en su revisión cita la siguiente Tesis: 1a. XXXVI/2010. “Renta. constituye un tributo cédular o analítico caracterizado por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de ingreso”. El análisis del concepto continúa con lo siguiente:

Así, el impuesto a los ingresos percibidos por personas físicas, no escapa de esta estructura cédular, en tanto que en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, se advierten distintas categorías de contribuyentes, agrupados y regulados en relación con el origen de los ingresos percibidos, como se advierte a continuación:

Tabla 3.11.-Ingresos por capítulo de la Ley del Impuestos Sobre la Renta.

Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	Capítulo I
De lo ingresos por actividades empresariales y profesionales: De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Régimen de incorporación fiscal	Capítulo II Sección I Sección II
De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles	Capítulo III
De los ingresos por enajenación de bienes Del régimen general de la enajenación de acciones en bolsa de valores	Capítulo IV Sección I Sección II
De los ingresos por adquisición de bienes.	Capítulo V
De los ingresos por intereses	Capítulo VI
De los ingresos por la obtención de premios	Capítulo VII
De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales	Capítulo VIII
De los demás ingresos que obtengan las personas físicas	Capítulo IX

Elaboración propia, basado en información de: Suprema Corte de Justicia de la nación 2014.

El análisis continúa por cuatro párrafos más, para construir la siguiente conclusión:

[...]Tal situación no denota que las personas físicas se encuentren en un plano de igualdad en el pago del Impuesto Sobre la Renta que requiere ser regulada de la misma manera; al dictar la sentencia recurrida se soslaya por el juez de amparo que el legislador al diseñar el impuesto por dividendos a cargo de las personas físicas atendió a las particularidades de la fuente que los genera, así como al tratamiento legal que les dio –a nivel corporativo- la sociedad que los generó. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**TERCERO Y QUINTO:** El tercer y quinto concepto de violación en los amparos está relacionado con el procedimiento que sigue luego de que la retención del 10% haya sido aplicada, ya que esta es considerada por el mismo artículo 140 en un primer momento como un pago definitivo, no permitiendo el acreditamiento del mismo; sin embargo la corte lleva de nuevo el análisis a la redacción del artículo 140, ya que si bien es cierto que este es un pago definitivo, si se tiene la opción de acumulación del ingreso y acreditamiento del impuesto pagado por la persona moral en proporción del ingreso por dividendo recibido por la persona física y al realizar un proceso de pirámide donde el total del ingreso recibido como dividendo por la persona física, se vuelve utilidad neta (antes del impuesto de la persona moral), permitiendo la acumulación de este y sobre esos ingresos el acreditamiento del 30% correspondiente al Impuesto Sobre la Renta que en proporción le debió corresponder a esa porción de ingreso como utilidad neta.

La sala continúa el análisis citando los siguientes amparos en revisión: 616/201618, 666/201619, 531/201620, 594/201621 y 1133/2016, para concluir que este ejercicio de pirámide y subsecuente acreditamiento no viola el principio de proporcionalidad tributaria, si no que el acreditamiento de impuesto tiene el objetivo de “atemperar” el impuesto pagado por el socio en procedimiento marcado tanto en el artículo 140 como en el 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo tanto no se violan los principios de proporcionalidad al incluir esta opción en el cálculo del impuesto y al existir una diferencia entre tratamientos de ingresos de personas físicas -es decir no son los mismos ingresos- en la misma ley, no se viola el principio de equidad, por lo menos no como lo expone la quejosa. La sala concluye así sobre este punto:

[...]Entonces, a pesar de que el contribuyente conjunte una sola base gravable debe considerar, en un primer momento, los ingresos que grava el Título

IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y atemperarse de manera particular con los elementos sustractivos que de manera particular prevé el legislador para cada tipo de ingreso.

Por todo lo anterior, no es posible afirmar que hablamos de sujetos que se ubiquen en igualdad de condiciones, sino hablamos de todo sujeto que en función de su ingreso y los demás elementos que ha considerado el legislador para diferenciar su capacidad contributiva, encuentran una regulación autónoma y particular y congruente con el hecho imponible que se pretende gravar, de ahí que no exista la situación de igualdad advertida en la sentencia de amparo entre las personas físicas que perciben ingresos por dividendos y aquellas que perciben ingresos de fuentes distintas [por ejemplo personas físicas con actividades empresariales]. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

Aunque la corte con el argumento anterior parece cubrir la negativa al concepto de violación, aquí también hace una relación del pago definitivo del impuesto, con otro principio del artículo 31 fracción IV constitucional, el de contribuir al gasto público, ligando el principio de: proporcionalidad y equidad tributaria, con esa obligación de contribución de los mexicanos y en algunos casos también extranjeros:

[...]Al respecto, esta Suprema Corte ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza gravada.

El fundamento del deber de contribuir al gasto público se sitúa en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, porción que establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, “contribuir para los gastos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

[...] Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo -equitativo y proporcional-, con el propósito de procurar el crecimiento

económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.

De permitir el acreditamiento de la retención del diez por ciento como lo aduce la recurrente, ello implicaría que el Estado dejará de percibir recaudación por los dividendos distribuidos a personas físicas por empresas residentes en México.

Todo impuesto irremediablemente afecta directa o indirectamente, la capacidad económica personal del sujeto pasivo de la obligación tributaria. La fuente de toda imposición es el conjunto de ingresos que percibe el causante en un periodo determinado, ya sea de manera pasiva [dividendos] o de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. El límite constitucional a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado de que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos.

En tal virtud, al constituir los dividendos percibidos un ingreso para la persona física se activa la obligación constitucional de contribuir al gasto público [se ha definido que la retención del 10% no resulta desproporcionada]; resultando carente de sustento exigir que el impuesto pagado pueda ser materia de acreditamiento pues ello haría nugatoria la obligación de pago. De ahí lo infundado de los planteamientos contenidos en los conceptos de violación analizados. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**CUARTO.** El cuarto concepto de violación es sobre la imposición del tributo solo a las personas jurídicas residentes en México, volviendo esta distinción, un trato inequitativo; que además no atiende a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, ya que no se modifica de forma diferenciada si las utilidades provienen de un residente en el extranjero o en México. La corte responde sobre este que el concepto resulta infundado por lo siguiente:



[...] Se definió que 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.

Pues bien, tratándose de dividendos o utilidades generadas por sociedades residentes en el extranjero esta Sala advierte que no se ubican en una situación de igualdad en relación con las utilidades que generen personas morales residentes en territorio nacional.

Ello es así en virtud de que las sociedades residentes en el extranjero no se encuentran reguladas por el procedimiento de causación previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, situación que no ocurre con las sociedades mercantiles residentes en territorio nacional quienes resultan ser los destinatarios del Título II de la citada legislación federal. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**SEXTO.** El sexto concepto de violación es la relación del nuevo tributo con una garantía humana. Los quejosos argumentaron que la introducción de este tributo violaba la garantía humana de vida digna, pues resultaba en una reducción a la capacidad de llevar dicha vida digna, pues había una reducción a sus capacidades económicas y con esto se ponía en riesgo las capacidades de estos para hacer frente a sus necesidades básicas.

En los otros conceptos de violación, -especialmente en el quinto y tercero-, la corte ya trababa el tema de este nuevo impuesto sobre los dividendos siendo una carga desproporcional hacia los sujetos pasivos, aquí retoma parte del análisis y concluye que es infundado también, dado que no se está reduciendo por completo la fuente de riqueza del sujeto pasivo, pues de hacerlo, esto sería un suicidio mismo para el estado, pero además puntualiza que los dividendos no son parte del ingreso del sujeto pasivo con el que cuente

dentro de su capacidad económico, sino que cada pago de dividendos es de hecho un aumento directo al patrimonio del socio accionista.

[...]La premisa del razonamiento de esta Suprema Corte, permite advertir que los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta por concepto de dividendos -cantidades que percibe el socio- representan un segmento de ingresos distinto de aquellas cantidades por las que causa el tributo la persona moral, y que son representativos de capacidad económica ya que la persona física ve incrementado su patrimonio a través de una operación pasiva -en la medida que la generación de utilidades se lleva a cabo sin que sea necesario que la persona que tiene derecho a percibirlos realice algún esfuerzo material o personal.

Tales condiciones, hacen necesario que el legislador haya previsto un gravamen cedular que atienda a las particularidades de la fuente del ingreso por parte del socio a fin de materializar la obligación tributaria de contribuir al gasto público como lo mandata la Constitución Federal.

Estimar lo contrario, o sea, sostener criterios generales, rígidos e inflexibles en cuanto a la inconstitucionalidad de los sistemas cedulares que deben utilizarse en la imposición, conduciría a una injusticia tributaria, contravinando la finalidad perseguida por el Constituyente que no es otra sino la de que en el reparto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque cada tributo tiene sus características propias y pesa sobre distintos grupos sociales o económicos. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

La conclusión que da la corte es que este ingreso para los quejosos no es un ingreso que este destinado a atender las exigencias más elementales, lo cual lo separa de lo indicado por los quejosos, puesto que para la corte el impuesto sobre ingresos por dividendos no es un motivo de violación de garantía humana como lo establecen los quejosos en los amparos.

**SÉPTIMO.** El séptimo concepto de violación tiene una similitud con el segundo, ya que busca equiparar los ingresos por dividendos a los ingresos por actividades empresariales de otras personas físicas, aludiendo con este símil a un trato inequitativo. La corte analiza el argumento y concluye que es infundado, puesto que no son ingresos

similares (ya se puede ver esto incluso desde el segundo e incluso quinto concepto de violación, donde la corte aclara que los ingresos por dividendos existen de forma separada de aquellos que vienen por una actividad empresarial, que de hecho están cubiertos en otras partes de la ley), para esto se resumen las premisas que llevan a la conclusión de la corte en lo siguiente:

[...] Que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan; así, un mismo contribuyente puede ser causante del impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de distinta naturaleza.

Que a las modalidades y tratamientos fiscales respecto de una persona en función de las fuentes que abarca se les denomina cédulas, así, esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente del ingreso se denomina impuesto cédular o analítico, caracterizado por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.

Que el sistema para determinar el ingreso gravable establecido en el Título IV de la Ley materia, no es global, sino cédular, ya que cada capítulo regula un grupo determinado de fuentes de ingreso en el que se precisan, concretamente, los sujetos pasivos, la forma de calcular el tributo, las deducciones autorizadas, los requisitos que deben cumplir, el momento y las formas de pago, etcétera; de ahí que no sea posible estimar que se encuentran en un plano de igualdad frente a la ley aquéllos que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales independientes, respecto de los contribuyentes que obtienen ingresos de otras fuentes de riqueza, tal como sucede con los ingresos que surgen con motivo de la distribución de dividendos.

Que no es posible afirmar que hablamos de sujetos que se ubiquen en igualdad de condiciones, sino hablamos de todo sujeto que en función de su ingreso y los demás elementos que ha considerado el legislador para diferenciar su capacidad contributiva, encuentran una regulación autónoma y particular y congruente con el hecho imponible que se pretende gravar, de ahí que no exista la

situación de igualdad advertida en la sentencia de amparo entre las personas físicas que perciben ingresos por dividendos y aquellas que perciben ingresos de fuentes distintas (por ejemplo, personas físicas con actividades empresariales). (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

**OCTAVO.** El octavo concepto de violación tiene que ver con la utilidad presentada en la persona moral desde la cual se determina el 10% adicional de impuesto. Esto es que de acuerdo al artículo 140 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, esta retención solamente aplica a las utilidades determinadas como parte de la CUFIN (Cuenta Fiscal de Utilidad Neta) a partir del 2014, solicitando también al sujeto pasivo, el control de las cuentas de CUFIN generadas antes de ese año -2014-, llevando dos cuentas separadas. Los quejosos argumentan que esto no es suficiente para asegurar que el impuesto no será retroactivo, ya que al mezclarse las CUFIN, el impuesto se volvería retroactivo. La corte indica que esto es incorrecto, ya que al indicarse en el mismo artículo la obligación de llevar dos cuentas separadas de CUFIN, se busca evitar esa retroactividad y que no llevar estas cuentas es falta del sujeto pasivo y no implica retroactividad del tributo:

[...] De su contenido se advierte que al señalar la parte quejosa que la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio vulnera los derechos que se hubieren adquirido en virtud de que no necesariamente las utilidades contables generadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece quedan liberadas del impuesto por dividendos previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, ello parte de una concepción incorrecta de la norma ni implica necesariamente un planteamiento de retroactividad sobre la norma cuestionada. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

A continuación, se muestra la fracción XXX del artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, referida por la corte en su análisis:

XXX. El impuesto adicional establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona

moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realiza dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

Sobre esto entonces la corte concluye que el concepto de violación citado en los amparos es infundado:

[..]Es evidente que la voluntad legislativa fue vincular a las personas morales o establecimientos permanentes a cumplir con la obligación de retener a la tasa del 10% únicamente sobre aquellas utilidades generadas a partir del primero de enero de dos mil catorce. (Suprema Corte de Justicia de la nación 2014).

Aunque se analizaron diferentes amparos, con el orden de los conceptos de violación diferente y con redacciones diferentes, se hacía referencia a los mismos principios y garantías violadas, por lo tanto, este análisis recabó los conceptos de violación repetidos entre amparos y las resoluciones que la corte otorgó sobre cada uno de los conceptos de violación, pues todos fueron resueltos en contra de los contribuyentes que los presentaron.

## **4.-PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **4.1.-Definición del Problema.**

En esta investigación se ha mostrado una relación en la implementación del Impuesto Sobre la Renta y su evolución como una herramienta que si bien es cierto se utilizó con fines recaudatorios al introducirse en los tres países analizados (Reino Unido, Estados Unidos y México), lo cierto es que también llevó a cambios políticos claros que marcaron un antes y un después en las leyes tributarias de estos países, este cambio es más claro en los dos países anglosajones de la investigación.

En el Reino Unido, la invención, implementación, desaparición y resurrección del impuesto, siempre estuvo ligada a guerras (napoleónicas en un inicio y contra rusia después); sin embargo, no hubiera sido posible su introducción como ya se ha analizado de no darse en un momento importante de la historia no solo del país, si no de la economía, es decir en el contexto de la revolución industrial. Como dato importante es clave recordar que, en Francia, también había la necesidad de introducir impuestos debido al desgaste de las finanzas públicas como consecuencia de sostener conflictos bélicos fuera del territorio; sin embargo, la economía francesa no era tan eficiente como la inglesa. Para la Francia prerrevolucionaria, los ingresos del estado estaban desgastados por constantes guerras, pero no existía en el país algún avance tecnológico industrial que sostuviera un nuevo tipo de impuesto como en Inglaterra, así es que los impuestos principales para los franceses eran los indirectos sobre el comercio de bienes específicos, como la sal o al mantenimiento de bienes, como a la tierra o impuestos personales que clasificaban a las personas por sus profesiones, para

asignarles el tributo; sin embargo el peso de las finanzas fue tal que en 1789 explotó la revolución francesa, autores como Jennifer Llewellyn, Steve Thompson, en su artículo “La fiscalidad como causa de la revolución”, señalan como los impuestos eran aumentados cada año para mantener las finanzas públicas en orden. Sin embargo, el peso fuerte de los impuestos siempre recaía en el llamado “tercer estado”, constituido por comerciantes, campesinos y artesanos, la nobleza y el clero estaban prácticamente exentos de impuestos. (Llewellyn and Thompson 2020).

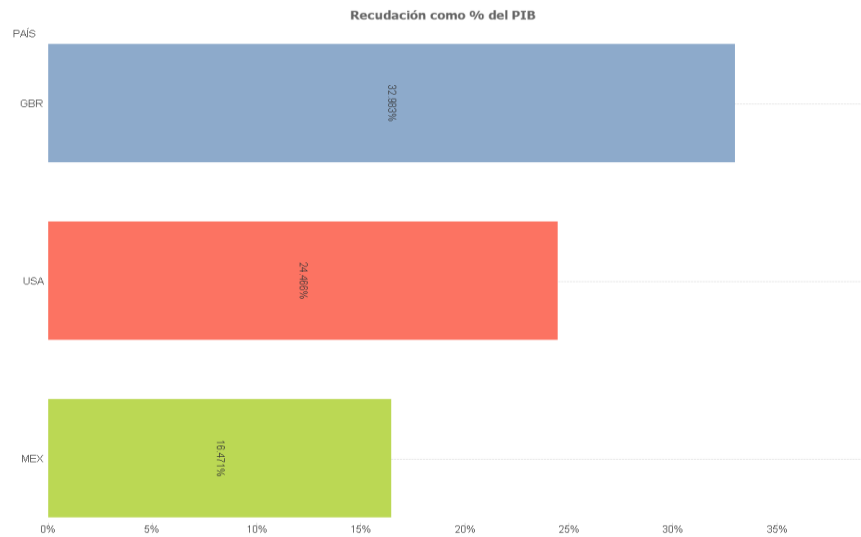
Es importante aclarar que si bien es cierto que los impuestos también causaron revuelo tanto en Estados Unidos como en el Reino Unido cuando fueron introducidos y como ya se analizó en el capítulo uno, incluso fueron retirados, para ser reintroducidos después con mayor fuerza institucional, estos no llevaron a una guerra civil, si no que a pesar de ser causados por las guerras (Napoleónicas para el Reino Unido y Guerra Civil en Estados Unidos), los impuestos fueron asumidos y pagados por los ciudadanos de cada país para salir del conflicto actual, sin generar otro, cuando en Francia, el aumento de impuestos, a pesar de también ser causado por guerras (El apoyo a la Independencia de los Estados Unidos), estos no solo no fueron bien recibidos por los ciudadanos, si no que generaron una revolución que llevó al término del estado que de hecho introdujo esos impuestos, para perdurar como estado, recordar que la revolución francesa puso fin a la monarquía de los Borbones que había reinado en Francia desde 1572 y aunque hubo intentos de restauración posteriores, estos nunca fueron realmente fructíferos en su restauración (Enciclopedia Larousse, 2016)

En México la introducción de los impuestos ha seguido patrones similares que en estos países mencionados. Sigue siempre a un incremento en la tensión dentro de las finanzas públicas del país, regularmente traído por guerras, se aplican incrementos, se crean nuevos tributos y aunque hay un espacio de rechazo por la población, los impuestos son finalmente cubiertos por los ciudadanos.

Sin embargo, y a pesar de los esfuerzos por aumentar la recaudación en de impuestos en el país, como se analizó en el capítulo 1, México está en los últimos lugares de recaudación y al compararse con países como el Reino Unido y Estados Unidos, México pone más peso en los impuestos corporativos que en los impuestos personales, aumentando tasas de impuestos corporativos, mediante aumentos directos, creación de impuestos o modificación en las leyes que terminan por generar bases de pago de impuestos más altas. A continuación, se retoma el cuadro comparativo de los países de la OCDE del capítulo 1; sin embargo, esta tabla solamente comparará el nivel de recaudación del Reino Unido, Estados Unidos y México, en el orden de la gráfica, México se cuenta al final en color verde:

Figura 4.1.-Recaudación total de México, Estados Unidos y El Reino Unido.





Elaboración propia. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2019)

Se puede observar en la imagen anterior que México es el país que menos impuestos recauda como porcentaje de su Producto Interno Bruto, y esto a pesar de tener impuestos similares en la forma de impuestos sobre la renta, consumo y seguridad social que estos otros tres países, pero en diferentes porcentajes de recaudación y prioridad:

Figura 4.2.-Porcentaje proporcional de la recaudación total de Estados Unidos, México y el Reino Unido:

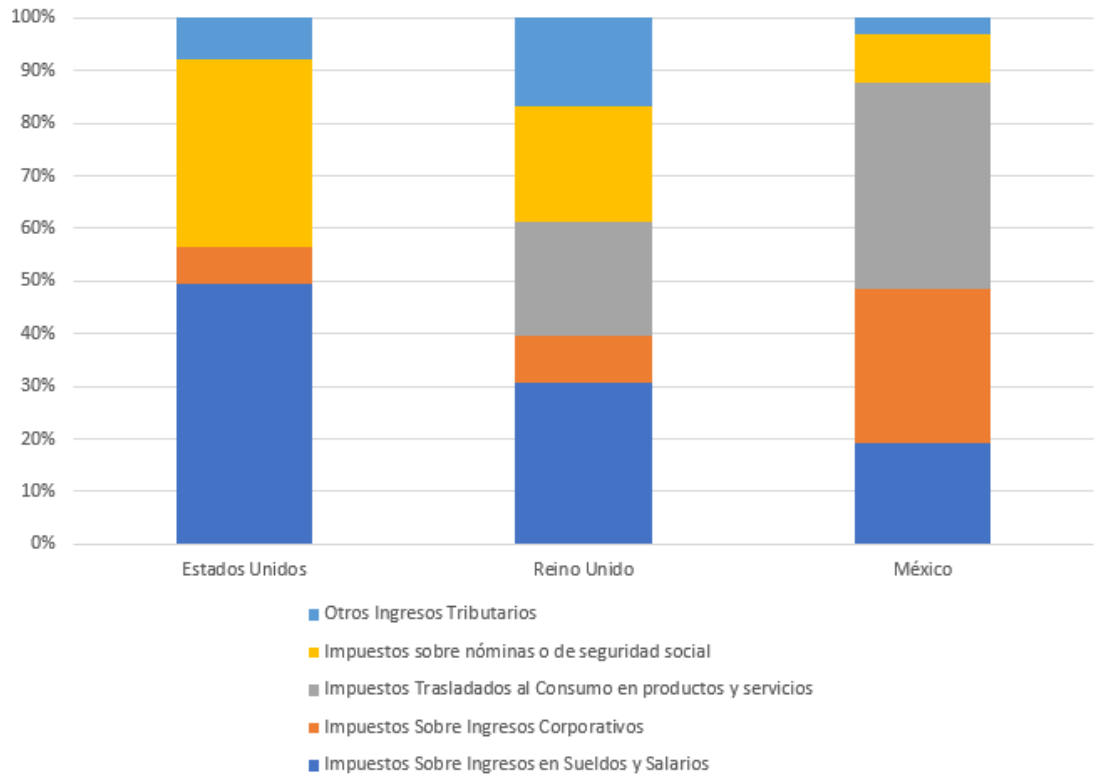


Tabla de elaboración propia 2021 basada en los reportes de ingresos del año 2019 del Servicio Interno de Ingresos de Estados Unidos de América, (Internal Revenue Service), el Servicio de Hacienda de su Majestad del Reino Unido (Her majesty custom and revenue y el Servicio de Administración Tributaria de México.

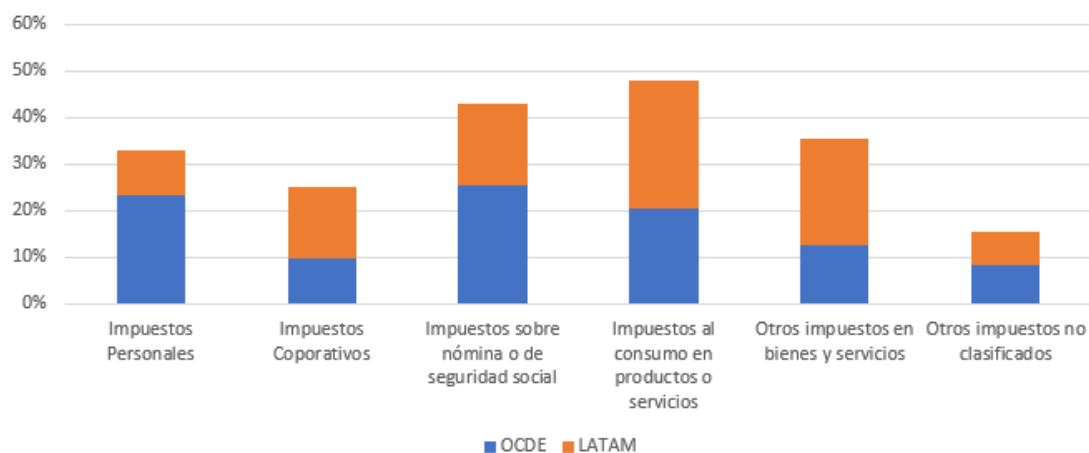
En la figura anterior se puede analizar a profundidad cuáles son las partidas de impuestos que cada país cobra como proporción del total de su recaudación, estos son datos de las instituciones de gobierno encargados de los ingresos estatales y al comprarlos puede observarse que para México a pesar de tener también en primer lugar el Impuesto Sobre la Renta, este se carga más al lado de las corporaciones como sujetos pasivos (rectángulo naranja) y menos a los impuestos sobre la renta personales (rectángulo azul rey); es aún más interesante cuando se considera que México en cuanto a tipo de impuestos tiene una composición más parecida a la del Reino Unido que a la de Estados Unidos al incluir un alto porcentaje de recaudación de impuestos indirectos al consumo, en productos

y servicios, cuando en Estados Unidos, este porcentaje es nulo, ya que su equivalente es recaudado por los Estados de la Unión. Esto puede llevar a dos posibles ideas:

- México tiene el potencial de escalar en su nivel de recaudación si pone atención al sistema de recaudación del Reino Unido por sobre el de Estados Unidos.
- México es realmente más ineficiente en recaudación de lo que deja ver esta gráfica, pues si se analizara quitando estos ingresos que Estados Unidos no contempla a nivel federal, el porcentaje de recaudación como proporción del PIB sería aún menor.

Al regresar a análisis de la OCDE, México muestra entonces una estructura tributaria más parecida a la de países de la región de Latinoamérica y el Caribe que a la OCDE, donde el foco de los primeros está en gravar a las las corporaciones y el consumo, para los segundos está en los impuestos personales, las nóminas o seguridad social y el consumo:

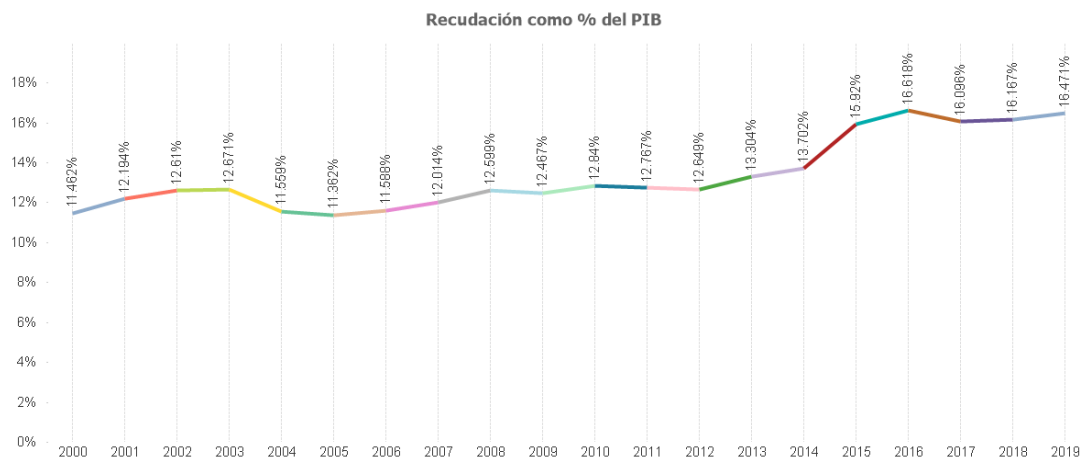
Figura 4.3.-Porcentaje de recaudación entre países de la OCDE y de América Latina (LATAM) :



Elaboración propia. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2019)

¿México entonces muestra un avance significativo en su recaudación? Es cierto que desde el 2013 hasta el 2019 la recaudación en el país ha aumentado, de la mano de medidas de fiscalización digital y cambios en la ley, pero también coincide con alzas de impuestos a las empresas y al consumo:

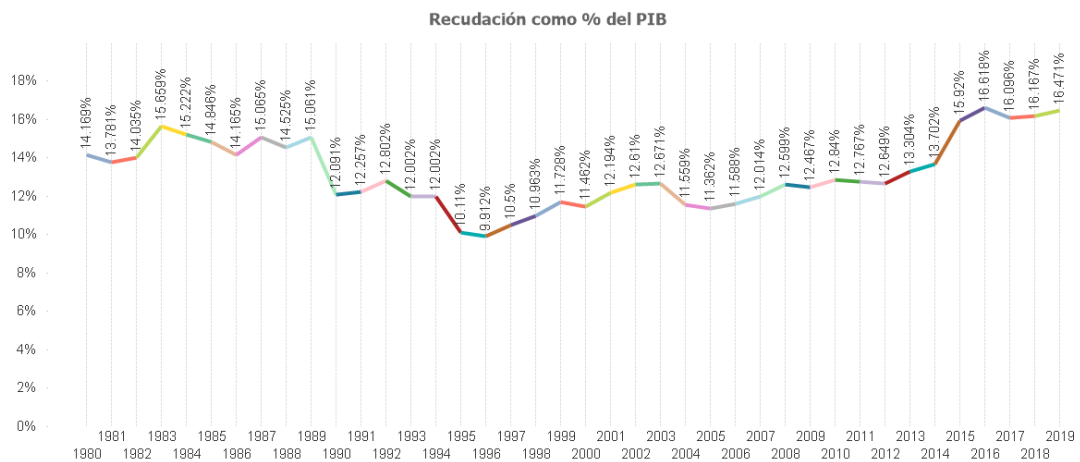
4.4.-Recaudación en México como porcentaje del PIB de acuerdo a datos de la OCDE desde 2000 a 2019:



Elaboración propia. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2019)

Es de hecho esa alza en la recaudación la cauda de estudio de la presente investigación, ya que este coincide con la introducción en 2014 a los cambios fiscales que introdujeron el impuestos sobre la renta en los ingresos por dividendos en México y es aún más interesante observar que desde el registro histórico de datos de recaudación de México por la misma OCDE, este incremento realmente no es un incremento fundamentalmente histórico, pues antes del 2000 la baja en los impuestos experimentada en los 90's más bien coincide con la gran crisis económicas del país, si se observa más intervalos de tiempo en la recaudación, se puede apreciar como el país más bien está recuperando sus niveles de recaudación estándar de los 80's:

4.5.-Recaudación en México como porcentaje del PIB de acuerdo a datos de la OCDE desde 1980 a 2019:



Elaboración propia. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2019)

Es decir, la introducción de tecnología y de nuevos impuestos experimentada en los últimos años solamente han aumentado en términos históricos la recaudación total del país en un 0.82%, (1983 con 15.65% contra 2019 con 16.47%), de acuerdo a la OCDE.

Aún más preocupante, esta información muestra que el gobierno ha recurrido a incrementos directos de impuestos en lugar de diseñar una política fiscal que busque generar recaudación sostenible, es decir que el aumento de impuestos siga o incluso impulse el crecimiento económico.

Es clara la política de recaudación sin planeación al repasar el capítulo 3, donde analizaron amparos con diferentes conceptos de violación presentadas la suprema corte con respecto al impuestos sobre los ingresos por dividendos, que se introdujeron en la reforma fiscal del 2014; la resolución de la corte, en todos los conceptos fue favorable a la autoridad y citaba puntualmente la necesidad de aumentar la recaudación para contribuir al gasto público como una de las principales razones, es decir, el principio constitucional de proporcionalidad y equidad, más bien debe observarse en conjunto con la contribución al gasto público:

Artículo 31.-Son obligaciones de los mexicanos (...):

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

Se puede leer esto entonces pensar en este principio como “Contribuir de forma proporcional y equitativa”; sin embargo al analizar cómo se tratan los impuestos desde la actividad incluso los citados por la misma suprema corte en la forma de ingresos de personas físicas contra los ingresos por dividendos, se observó cómo se deja de lado el tratamiento que reciben ingresos que por las actividades se pueden llevar a cabo por medio de sociedades civiles y ser recibidos en forma de rendimientos, en comparación con los ingresos recibidos en forma de dividendos por las actividades efectuadas por una persona moral, que si bien es cierto hay diferencia clara entre estas dos entidades jurídicas, también analizado en el capítulo 2, al ser unas empresariales y otras profesionales, y al estar normadas en diferentes leyes (ley general de sociedades mercantiles y código civil), el ingreso profesional de unas y empresarial de otras si se puede juntar en las personas físicas, en la forma del régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, como se analizó en el capítulo 2.

El tratamiento diferenciado y la introducción del impuesto sobre la renta en los ingresos sobre dividendos, entonces, -incluso mencionado como se vio en el capítulo 3-, viene pues se necesitaba aumentar la recaudación y aunque sí hubo un incremento en la recaudación desde su creación se ha analizado ya, esta no es realmente considerable de forma histórica, cuando la recaudación de impuestos solo ha aumentado desde su nivel más alto en 1985 en un 0.82% y cuando además no existía este impuesto. Ni ha impactado el lugar de México en niveles de recaudación de la OCDE desde su introducción. El tratamiento fiscal entonces que se dio a estos ingresos, no cumplió luego de casi 7 años (2014 a 2021), con la razón principal que los legisladores plasmaron en su exposición de motivos y que llevó a esta introducción; por lo tanto, tampoco en lo que la corte mencionó como la razón principal de

posicionarse a favor de la autoridad en los amparos promovidos en su momento en contra de esta modificación a la ley del 2014.

La política fiscal de México no está planeada para ser sostenible para los pagadores de impuestos. El gobierno impone tributos sin pensar en el efecto del comportamiento que este puede tener en los ciudadanos y en el impacto en la sociedad en general. En 2014 esto se ve claro con la introducción del 10% en los ingresos por dividendos para las personas físicas, al no permitir acreditación directa y darle un tratamiento diferente a ingresos similares, la ola de amparos apuntaban a la inconstitucionalidad de la ley y el hecho de que fueran concedidos, daba razón a los quejosos y la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo que intervenir, citando en sus respuestas la necesidad del ejecutivo para mantener el gasto público y la obligación del ciudadano de contribuir. Hace falta un diseño más sostenible de los impuestos, tributos que desde su concepción tengan un diseño pensado en no solo cumplir con los preceptos constitucionales, si no aprovechar la gran oportunidad que ofrece su obligatoriedad, que es moldear conductas. Que hubiera pasado si en lugar de imponer solamente ese 10%, se hubieran dado opciones adicionales al contribuyente que de optar por estas no solo bajarán ese impuesto, si no que promovieran el actuar en otras áreas de la economía, como las deducciones personales anuales de las colegiaturas.

El tratamiento del impuesto sobre la renta en los ingresos por dividendos introducido en 2014, puso en estado de desventaja a los contribuyentes personas físicas que reciben dividendos o rendimientos, ya que estos dos ingresos son gravados de forma diferente cuando ambos son el resultado de inversiones en personas morales;



sin embargo, los ingresos por actividades empresariales y profesionales se tratan de la misma forma dentro del título IV de la misma ley.

#### **4.2.-Preguntas de Investigación.**

Esta investigación no busca defender reducciones de impuestos sin razón o analizar la justicia de la introducción de tributos. Es claro que los impuestos son necesarios para el correcto funcionamiento de un país y son clave en situaciones de emergencia de los países, analizados en el presente, en la forma de guerras.

Es cierto entonces que los impuestos aseguran la supervivencia de los países en momentos de gran crisis como son las guerras y al mismo tiempo generar conductas en los cuidados que se vuelven en entes pagadores de más impuestos, pero también pueden llevar a sublevaciones armadas que pueden poner en riesgo la misma existencia del estado, al mismo tiempo haciendo contraproducentes su introducción, entonces:

¿Pueden los impuestos introducir y generar un comportamiento deseado en la población que genere una política fiscal de pago de impuestos sostenible, sin resultados adversos para el estado?

Al analizar la introducción del Impuesto Sobre la Renta en el Reino Unido, este fue introducido de la mano de un gran incremento productivo ocasionado por la revolución industrial que coincidió con una guerra, fue lo mismo en Estados Unidos y

aunque en México la guerra interna más bien generó el impuesto, no fue generalmente aceptado y recaudado si no hasta que coincidió con un desarrollo industrial también, hasta antes de eso, el país como se analizó en el capítulo 1, dependía de impuestos al consumo y el comercio. Es decir, parece existir un patrón de introducción de impuestos sostenibles, el mismo estado introduce impuestos por una necesidad puntual que amenaza la existencia de este y la población lo paga gracias a un momento de elevada productividad.

Sin embargo la productividad o rendimiento generado por las empresas, no es necesariamente lo que ahora mismo está siendo gravado en el Reino Unido y en los Estados Unidos, estos dos países, si no que los principales niveles de recaudación se encuentran en los impuestos personales, los impuestos sobre nómina o seguridad social y en el caso del Reino Unido, están también en el consumo, cuando en México si bien es cierto que también se grava fuertemente a los ingresos de los empleados, estos no son los más importantes para el estado de forma individual, si no que los impuestos corporativos, puestos a las empresas lo son, además la recaudación de la seguridad social está en último lugar.

¿Es mejor por lo tanto en términos de aumentos de recaudación total gravar los ingresos en dividendos, pero dando prioridad a la creación de empresas productivas?

En primera instancia y sin una investigación más de fondo pareciera que sí, que con simplemente aumentar los impuestos a los ingresos personales bastaría para aumentar la recaudación, pero podría existir el riesgo de caer en el mismo ciclo de

aumento de impuestos por el objetivo correcto, pero por el razonamiento equivocado, como se dio con el Impuesto Sobre la Renta a los ingresos por dividendos en 2014. En el capítulo uno por ejemplo se analizó además de la historia de la introducción del Impuesto Sobre la Renta, el tratamiento actual del impuesto sobre dividendos en estos tres países y aunque existe el mismo tipo de impuesto (Impuesto Sobre la Renta en ingresos por dividendos), este es tratado diferente en México, que en Estados Unidos y en el Reino Unido. En los dos últimos, existe una opción que parece guiar el actuar del sujeto obligado, es decir; de cumplir con ciertas características el ingreso no paga impuesto, en México el impuesto es directo y más bien las condiciones expuestas en la ley son para asegurar su pago, en la introducción del dividendo ficto que no existe en Estados Unidos y el Reino Unido.

En los dos países anglosajones, que recaudan más que México y que básicamente inventaron y mejoraron el Impuesto Sobre la Renta, se da la oportunidad a la persona obligada a pagar el impuesto de, bajo ciertas consideraciones, no pagar el impuesto, lo clave aquí son las consideraciones, que van guiadas a mantener la inversión en la empresa, a invertir en empresas nacionales y a invertir en empresas productivas de servicios, comerciales o industriales, descartando en ambas geografías a los dividendos que provienen de ingresos de empresas dedicadas a la especulación financiera. Esto lo que termina generando es que se creen más empresas, que el dinero se mantenga invertido y que a su vez estas generen empleo y recordando que es el ingreso al empleado el que más está gravado en estos países, el tratamiento fiscal parece estar en concordancia general con la idea de crear entes productivos a los cuáles se les cobren los impuestos sobre ingresos personales.

Por último, ¿se le puede dar un tratamiento proporcional y equitativo a este impuesto sin eliminar el impuesto?

La introducción del impuesto en el artículo 140 en 2014, generó varios debates a niveles profesionales entre la iniciativa privada y la autoridad; sin embargo, es claro que el país necesita ingresos tributarios para no solo mantener el estatus Quo, si no también buscar el desarrollo de la nación. Pero la introducción del impuesto directo sobre un ingreso, solo generó descontento que se vertió en amparos para no pagar el impuesto, aunque al final la suprema corte de la nación resolvió en contra básicamente de todos y se tuvo que pagar el impuesto, los argumentos de que este no era proporcional ni equitativo de hecho otorgaron los amparos en primeras instancias. Es decir, parece que entre los mismos ministros -en diferentes niveles-, este impuesto realmente no era proporcional y equitativo. La resolución entonces fue más bien cargada a una idea “el estado necesita dinero, estos ingresos no pagaban, paguen ahora”, pero la introducción de la reforma pudo haber contribuido a un cambio en el paradigma fiscal del país del solo utilizar la ley para recaudar, a utilizar la ley fiscal para moldear conductas benéficas al país y recaudar, al permitir por ejemplo, simplemente la acreditación directa del mismo impuesto pagado por la sociedad en los ingresos anuales de la persona física, sin el incremento obligado de piramidación que quedó plasmado en la ley. Pero al mismo tiempo se perdió la oportunidad de moldear una conducta que podría haber estado en línea con otras políticas del sexenio en donde se introdujo esta ley, esta conducta es la creación de empresas productivas, que de hecho el mismo gobierno buscaba en la forma de eventos o fondos dirigidos supuestamente a los emprendedores, pero que al final solo se prestaron a la corrupción. (Gutiérrez 2018).

#### **4.3.-Hipótesis.**

Al reformar el artículo 140, con la intención de dar un tratamiento equitativo a los dividendos y los rendimientos, se creará un ambiente en la iniciativa privada amistoso y de certidumbre jurídica que promoverá la inversión y formalización de las empresas. Esto a su vez impactará a lo largo del tiempo en un incremento sostenible de la recaudación por medio de impuestos retenidos, impuestos indirectos e impuestos directos pagados por las mismas personas morales.

### **5.-PROPUESTA Y CONCLUSIONES SOBRE EL PAGO PROPORCIONAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS.**

#### **5.1.-Una Reforma Fiscal inspirada en modelos de éxito internacionales, que ya han impactado a la ley fiscal en México.**

En la presente investigación, se ha analizado la introducción del Impuesto Sobre la Renta y su efecto en las finanzas públicas de tres países: El Reino Unido, Los Estados Unidos de América y México. La razón de este análisis a estos tres países es el siguiente:

- **Reino Unido:** Históricamente reconocido como el país donde surgió el Impuesto Sobre la Renta y donde llegó a su máxima expresión gracias a la revolución

industrial y lo que se podría definir como el desarrollo temprano de prácticas de capitalismo en la primera economía industrial. Tal y como es expuesto en la enciclopedia británica: “Durante los años 1760 a 1830, la revolución industrial estuvo confinada mayoritariamente a las Islas Británicas. Conscientes de este adelanto, el Reino Unido prohibió la exportación de maquinaria, trabajadores industriales y conocimientos en técnicas de manufactura fuera de las Islas”. (Enciclopedia Británica, 2020). Lo cierto es que, aunque los británicos tuvieron la ventaja al iniciar primero con la revolución industrial, esta se exportó a lo largo del continente y más tarde el mundo, con la segunda revolución industrial. Uno de los países que siguió a la segunda revolución industrial fueron los Estados Unidos de América.

- **Estados Unidos de América:** Aunque los historiadores pueden rastrear indicios de una revolución industrial en el país hasta años tan cercanos como 1790 con la creación de molinos de algodón por inmigrantes ingleses, como es el caso de Samuel Slater, es un acuerdo en la Organización Nacional de Historia de los Estados Unidos, que el verdadero crecimiento industrial del país no llegó hasta mucho después, cuando factores sociales, privados y públicos lograron combinarse como en el Reino Unido. El inicio o madurez del inicio de la era industrial en el país se atribuye al año 1817 con la inauguración del canal Erie, que es atribuida como la primera obra estatal con el objetivo de usarse para la explotación comercial de las industrias ya establecidas en el Medio Oeste del país, permitiendo tanto el transporte de personas como de materiales. El canal conectaba Albanie con el río Búfalo con el Río Erie, gracias a este canal y su éxito como medio de transporte, se comenzaron a construir otros canales para crear líneas de transporte integradas que llegaron a todo el país para 1840.

- **México:** La revolución mexicana llegó luego de la propia expansión industrial en el país, que ocurrió bajo la dictadura de Porfirio Díaz, ya que la primera

revolución industrial, iniciada en el Reino Unido en 1760, no llegó a los territorios controlados como colonias por España. En los territorios denominados como Virreinos de la Nueva España -nombre de los territorios antes de las independencias americanas-, las condiciones políticas, económicas y sociales no permitieron el desarrollo industrial que incluso no se presentó en España en el Continente Europeo hasta la década de 1880 según la enciclopedia británica. (Enciclopedia Británica, 2020)

Así pues, en el resto de la América Hispánica, el desarrollo industrial no llegó sino hasta el siglo XX, 150 años después de su inicio en el Reino Unido y 100 años después de haber alcanzado el continente americano en Estados Unidos. (Contreras, C., s/f)

El desarrollo que se siguió en estos países fue similar luego de la introducción de procesos industriales en las líneas de producción de cada país. En México por ejemplo, se identifica un periodo de desarrollo y crecimiento económico en el periodo de 1876 a 1910, comprendiendo también la dictadura de Porfirio Díaz Ana María Carrillo en su artículo académico: Economía, política y salud pública en el México porfiriano (1876-1910) (Carrillo, 2002), señala el crecimiento económico que se vivió en este periodo mediante el análisis del nacimiento de la salud pública moderna en México, en el resumen del artículo menciona como elementos que hicieron este desarrollo posible lo siguiente:

(...)en primer término, la recepción por parte de los médicos mexicanos de los descubrimientos de la microbiología, la inmunología y la epidemiología; en segundo lugar, la concentración creciente del poder del Estado en asuntos sanitarios que fue paralela a su concentración de poder político disciplinador y permitió poner los nuevos conocimientos al servicio de la prevención de los problemas colectivos de salud; finalmente, la necesidad del imperialismo y la élite porfiriana de proteger sus intereses comerciales. (Carrillo, 2002).

En ese resumen se pueden advertir tres elementos del desarrollo:

1. Introducción de nuevos procesos y tecnología extranjera,

2. Intervención del Estado para fines de poder político y
3. Intervención de Privados para fines de poder económico.

El artículo puntualiza que el desarrollo en la salud pública del país tuvo un crecimiento sin precedentes en este periodo que se vio cortado por la revolución de 1910. (Carrillo, 2002).

Esta investigación ha buscado como objetivo no el de discutir el crecimiento del país o desarrollo del país desde una perspectiva política o de carácter de opinión sobre ideologías sociales de periodos históricos ajenos a los mexicanos, sino puntualizar como sí existe un paralelismo entre el desarrollo económico de estos tres países de forma objetiva a nivel general. Es decir, el porfiriato parece haber tenido un desarrollo industrial histórico debido sí a la coyuntura histórica de la segunda revolución industrial, pero también como antes de que se dieran esas tres características (Importación de prácticas Extranjeras e Intereses Políticos y Económicos), México como parte del Virreinato de la Nueva España, no vio el desarrollo industrial que otra colonia europea si vio, en la forma de las colonias inglesas, pues la introducción de la primera planta de algodón -mencionada ya-, pasó en 1760, es decir 23 años antes del término de la guerra por independencia de ese territorio y la formación de los Estados Unidos de América, guerra que duró de 1776 a 1783 (United States Department of State, s/f).

La introducción entonces de procesos industriales y su alineación con los poderes económicos y políticos aparece de forma similar en estos países, si bien en diferentes temporalidades, si con los mismos resultados de desarrollo industrial histórico e impactando a otros aspectos no solo económicos, si no también políticos, sociales y, así pues, llevando en los tres países a la introducción del Impuesto Sobre los Ingresos o Impuesto Sobre la Renta.



Es en el Reino Unido donde la revolución industrial comienza y como ya se analizó en el Capítulo 1 de esta investigación, junto con la revolución industrial el Reino Unido vivía una época de guerras continentales en Europa, que hacían necesaria la implementación de nuevos impuestos para fortalecer el tesoro británico y enfrentar las necesidades de desarrollo en su industria bélica para hacer frente a sus rivales europeos, es así cuando se crea en ese país el Impuesto Sobre los Ingresos (*Income Tax* en Inglés) y la introducción de este impuesto realmente generó ese incremento buscado de ingresos públicos, coincidiendo además con el periodo industrial.

En Estados Unidos de América, la introducción de este impuesto llegó también durante un periodo de guerra y bajo la necesidad de incrementar los ingresos públicos para enfrentar los esfuerzos del país para sobrellevar el gasto público. En este caso, este impuesto también coincide con el periodo de la revolución industrial y periodo de guerra, tal como pasó en el Reino Unido, la introducción del Impuesto aumentó los ingresos públicos, como se muestra en el capítulo 1.

En México la creación de un impuesto similar también viene después de una guerra, y de un desarrollo industrial. En este caso también había necesidad de incrementar los ingresos públicos y de la misma forma que en el Reino Unido y en los Estados Unidos de América, el impuesto sobre ingresos generados por los industriales aportó los recursos necesarios que el país usó para el periodo de la posguerra que siguió a la revolución mexicana. Por tanto, al existir similitudes en el desarrollo económico de estos tres países, sería factible adoptar elementos de las leyes fiscales tanto de Reino Unido, como de Estados Unidos, y aplicarlos al sistema tributario mexicano, para solucionar el problema en relación con la proporcionalidad, que fue planteado en la presente investigación.

Es en este sentido histórico que se apoya esta investigación para una propuesta fiscal que busque los tres elementos de desarrollo vistos por Ana María Carrillo. La reforma fiscal propuesta debe entonces contemplar:

1. Introducción de procesos que han funcionado en el extranjero a manera de innovación en la política fiscal del país.
2. Permitir al Estado mantener o expandir su poder político, que en el caso de una reforma fiscal debe traducirse en un incremento sostenido de recaudación.
3. Integrar los intereses privados para el desarrollo o mantenimiento de estos en su poder económico.

Es así que la propuesta que se hace en este capítulo, al buscar un tratamiento más equitativo y proporcional del pago de Impuesto Sobre la Renta en ingresos sobre dividendos buscará también cumplir con esos tres aspectos. Para el punto de importación e introducción de innovación, se tomará como ejemplo el tratamiento que se da en los países antes mencionados, ya que se ha establecido ya el paralelismo que existe en la implementación del impuesto actual a este tipo de ingresos al momento de asignarles el impuesto sobre los ingresos, considerando también su efecto en los dos otros puntos de la propuesta, es decir; que el estado como sujeto activo de la contribución necesita proteger el nivel de recaudación para mantener su nivel político y en tercera instancia, se debe ofrecer un sistema que otorgue una oportunidad a los privados de mantener o incluso expandir su poder económico, sin perjudicar el poder político del estado.

**5.2.-Propuesta de cambio en el artículo 140 de la Ley del ISR para un tratamiento más proporcional, en la forma de un pago provisional.**

El primer punto de reforma en el impuesto está en el tratamiento de pago definitivo que da el artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a los ingresos por dividendos:

*(...) No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo (...)* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)

Aquí existen dos elementos que se han tratado en esta investigación, por un lado, la tarifa de la retención del 10% fija sin importar el monto del dividendo o el tipo de régimen de la persona física recibo y el tratamiento definitivo que se le da a esta retención. Aunque la Suprema Corte ya ha dicho que el principio de proporcionalidad no se viola pues al inicio de este mismo Artículo se da como opción acreditar el ISR proporcional de la sociedad que reparte el dividendo luego de acumular los ingresos por dividendos de forma piramidada. Es la elección que permite el artículo la que hace proporcional este tratamiento, ¿pero qué pasa con quienes no eligen esa opción? o ¿cuándo la opción de hecho implica un incremento anual en la tasa efectiva del impuesto en la declaración anual? o ¿por qué a otro tipo de retención sobre rendimientos que parten de una inversión en capital, sí reciben un tratamiento diferente, con una tarifa progresiva y el tratamiento del pago como provisional?, a continuación se muestra un extracto del Artículo 94 que da a los ingresos por rendimientos de sociedades cooperativas de producción y sociedades o asociaciones civiles:

*Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de*

la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

[...]III. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles[...] (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)

En el mismo capítulo, el Artículo 96, da el tratamiento de pago provisional y el uso de la tarifa progresiva para la retención, con la siguiente redacción: Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual (p. 123)

Y se da la indicación de calcular la retención aplicando al ingreso sin deducción alguna, la siguiente tarifa:

Tabla 5.1.-Tarifa mensual del Impuestos Sobre la Renta del artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

TARIFA MENSUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Fuente: Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)

Se ofrece lado a lado el cálculo de las dos retenciones para el análisis de cómo la diferencia en el tratamiento, da una como resultado una diferencia en la tasa efectiva:

Tabla 5.2.-Comparación de tasas efectivas en tratamiento diferente de ISR, sobre ingresos de personas físicas por dividendos y por rendimientos.

	Dividendo Art 140	Rendimiento Art 94
<b>Acumulación Anual</b>	\$ 14,286.000	\$ 10,000.00
<b>ISR Anual</b>	\$ 603.31	\$ 329.01
<b>ISR Efectivamente Pagado</b>	\$ 1,000.00	\$ 329.01
<b>Tasa efectiva Anual Efectiva</b>	10.00%	3.29%

Elaboración propia 2020.

La diferencia en tasas anuales indica que se paga más en la retención por dividendos, que, en la retención por rendimientos, a pesar de que ambos son recibidos por personas físicas y ambos parten de una primera aportación de capital en una sociedad, haciendo que el tratamiento en el cálculo anual no sea equitativo ni proporcional. Ya que si bien es cierto que los dividendos provienen de sociedades mercantiles y los rendimientos de sociedades civiles y esto podría significar una diferencia, tal como se analizó anteriormente en realidad, esta es una diferencia solo en su tratamiento jurídico frente a la ley que los norma (ley general de sociedades mercantiles vs código civil); pero que no afecta el objetivo real de sus actividades, pues ambas son parte del mismo régimen fiscal del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y más aún, al tratarse de la misma persona que mantenga capital o partes sociales en dos entidades diferentes, vería su ingreso como sujeto como ingreso pasivo tratado de forma diferente, o un ejemplo más puntual, es el de un sujeto pasivo que tributa en un régimen de actividades empresariales y profesionales que la misma ley manda un tratamiento idéntico al ingreso de ambas actividades, siendo este incluso considerado en los pagos provisionales y anuales de la actividad sin separación alguna.

Así, pues, aunque la propuesta debe, como ya se puntualizó anteriormente, tener tres bases, además es claro el tratamiento no equitativo y no proporcional, objeto del estudio de esta investigación. Se propone para esto una modificación al Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para cumplir con la anterior de la siguiente forma:

1. Cambiar el tratamiento en la acumulación anual para eliminar el ejercicio de piramidación en el ingreso anual.
2. Modificar la retención sobre el ingreso sobre dividendos para que sea un pago provisional a cuenta del impuesto anual.
3. Permitir aplicar la tasa de retenciones de tarifas progresivas del artículo 96.

De esta forma, considerando estos cambios, el artículo en cuestión podría redactarse como se detalla a continuación (en negritas se indica el cambio a la ley actual):

*Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, **la retención establecida en el siguiente párrafo.***

*Las personas físicas estarán sujetas a una **retención** sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, **conforme a lo establecido en el artículo 96 de esta misma ley.** En los supuestos a que se refiere la fracción III de este artículo, el impuesto que retenga la persona moral se enterara a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.*

Y así mismo, el Artículo 96 también debe ser modificado, como se muestra en seguida, para incluir la retención en el pago de dividendos:

*Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo y el artículo 140 de esta misma ley, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.*

Aunque los cambios dispuestos en el subtítulo anterior cumplirían con uno de los tres objetivos planteados como objetivos de la reforma propuesta y además aportaría al tratamiento proporcional de la retención sobre dividendos, no se puede negar la necesidad del Estado para tener ingresos y continuar con sus operaciones, al final de cuentas uno de los principios de los impuestos es el uso de esos impuestos en el gasto público.

Así pues, en la misma exposición de motivos de la reforma del 2014 que introdujo esta retención, se puntualiza la necesidad del estado de incrementar la recaudación al incluir esta retención. Por lo tanto, volver la tasa de fija a progresiva y de pago definitivo a provisional y además de eliminar el proceso de piramidación, hará que los ingresos tributarios caigan y por lo tanto ya no se cumpla con este principio. Es por esto que se debe retomar en la propuesta los otros dos elementos planteados en esta investigación, es decir: la introducción de una innovación que haya funcionado en el extranjero y que al mismo tiempo sea un elemento que ayude al estado a cumplir sus metas (poder político), sin pasar por arriba de los derechos y metas de los particulares.

En la introducción del impuesto sobre dividendos en el 2014 también apareció otra tasa de retención idéntica sobre ingresos que pueden parecer similares, es decir la retención sobre ganancias de capital en el mercado de valores; sin embargo llama la atención que

ambos impuestos se hayan introducido al mismo tiempo y con la misma tasa, y el hecho de que uno grave el ingreso obtenido por rendimientos que proviene de la tenencia de acciones (retención del 10% sobre dividendos) y el otro grave la ganancia obtenida al enajenar acciones (retención del 10% sobre la ganancia) en un mercado de valores, lo interesante en esto para el análisis en cuestión es que, precisamente, el Artículo ofrece cuatro fracciones, y párrafos extra para definir a que se refiere con mercado de valores y las condiciones especiales para cuando si aplica esta retención. Es decir, da una calificación de enajenación de acciones para cuando aplica la retención del 10%, por lo tanto, una enajenación no calificada en esas fracciones no aplicaría dicha retención.

Este sistema sigue la misma directriz que el sistema de dividendos calificados y no calificados de Estados Unidos de América que ya se revisó en el capítulo 1, pero en la ley mexicana sólo se ofrece para la enajenación de acciones, es decir sí existe en nuestra legislación -y de hecho dentro de la ley del mismo impuesto y aprobada al mismo tiempo en la misma reforma fiscal del 2014-, un sistema de calificación bajo la cual si se aplica la retención.

Para continuar con la propuesta de reforma, aquí se retoma el punto uno de los principios de la propuesta:

1. Introducción de procesos que han funcionado en el extranjero a manera de innovación en la política fiscal del país.

Además, al ver que existe un tratamiento ya en otros ingresos se puede considerar que este tipo de acciones sí son aplicadas ya en la legislación mexicana. Es importante, entonces, buscar que esta calificación se convierta en una herramienta de control fiscal para el gobierno y al mismo tiempo dé una oportunidad a la iniciativa privada de mantener su control económico.



Así pues, se plantea el siguiente criterio de calificación: **Tiempo de posesión de la acción -o tiempo entre recepción de dividendos- y nacionalidad de la empresa.**

Al analizar el primer criterio de calificación de la legislación fiscal de Estados Unidos, se pueden observar dos cosas: 1.-El beneficio está dirigido a nacionales y 2.-Se espera que no se use el beneficio como herramienta de inversión en el mercado de capitales. En el país, el segundo punto ya aplica de cierta forma con la exención de la retención de la tasa del 10% en enajenación de acciones que no se listen en el artículo. El tiempo de posesión de la acción o entre periodos de recepción de dividendos daría una oportunidad para dirigir el tiempo en que se sacan las utilidades de las empresas, dando así una oportunidad al gobierno de mantener control en el tiempo en que se mantienen el efectivo en una empresa y por lo tanto abriendo la posibilidad de generar ingresos fiscales de forma indirecta.

Para este último punto hay referirnos a la recaudación de Estados Unidos comentada al principio de este capítulo, -que de hecho se repite en el Reino Unido- y esto básicamente muestra que estos dos países obtienen la mayor parte de sus ingresos tributarios de impuestos relacionados a los sueldos y salarios. Tiene sentido desde un punto de vista de costos, pues si bien es cierto que, según cifras del mismo Servicio de Administración Tributaria, en el 2020 con corte al mes de marzo, por cada peso gastado en una auditoría, se recuperan 10.89 pesos (Rodríguez, I., 2020). Estas cifras de rentabilidad son impactantes y más si se compara con los niveles de rentabilidad de años pasados donde la recaudación por el programa denominado: “caídas recaudatorias”, donde se encuentran los programas de: “vigilancia profunda”, “llamadas”, “correo electrónico”, “Cartas” y “Buzón tributario”, que desde el inicio de este sexenio ha aumentado en un 32%, con especial atención a “Buzón tributario”, que a partir del 2018 comenzó a utilizarse de manera frecuente para recaudación, pasando de \$0 aportados a la recaudación por medio

de programas de “caídos recaudatorias” a aportar 717 millones de pesos para Junio 2020 (Sistema de Administración Tributaria, 2020).

Queda claro al analizar estas cifras, que el gobierno está emprendiendo una cruzada para aumentar su recaudación y está optando por modelos cada vez más eficientes (el aumento en recaudación por medio de avisos por Buzón tributario lo demuestra); por lo tanto, una propuesta de reducción fiscal será encontrada con resistencia por el gobierno, pero una que promueva la creación de empresas formales, dando beneficios a los inversionistas, considerando su capacidad contributiva con el cambio propuesto antes, pero también dándoles un aliciente para mantener el dinero en la empresa, generando así oportunidades de recaudación eficientes como el caso de Buzón tributario, podría significar una verdadera reforma fiscal integral.

Así pues, se propone un cambio al Artículo 140 donde se describan las características que un dividendo debe tener para ser considerado como “calificado” y por lo tanto acceder a incluso una exención o por lo menos al uso de la tarifa como pago provisional y a la exclusión del proceso de piramidación si se quiere acreditar el impuesto retenido. La redacción sería como sigue (cambios propuestos van en negritas):

*Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, **la retención establecida en el siguiente párrafo.** Las personas físicas estarán sujetas a una **retención** sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, **conforme a lo establecido en el artículo 96 de esta misma ley.** En los supuestos a que se refiere la fracción III de este artículo, el impuesto que retenga la persona moral*

*se enterara a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.*

*Cuando el pago realizado por concepto de los ingresos definidos en este capítulo sea considerado como un dividendo no calificado, las personas físicas estarán sujetas a una tasa del 10%, en sustitución de la tasa de retención establecida en el artículo anterior, sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.*

*Para los efectos del párrafo anterior se considerará que un dividendo o utilidad distribuida es calificado cuando:*

*I. La persona física recibiendo el dividendo o utilidad distribuida no hubiera recibido pagos por el mismo concepto bajo los criterios establecidos en este artículo, durante los últimos 5 años.*

*II. Que la persona moral que distribuya dividendos tenga residencia en México.* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013).

El resto del artículo sobre dividendos fictos debe permanecer.

**5.3.-Conclusiones del cambio proporcional en el impuesto por dividendos y oportunidades para incrementar los ingresos tributarios para la federación con ejemplos de otros países caso: Reino Unido y Estados Unidos.**

Al inicio de esta investigación, la postura con respecto a la retención sobre los dividendos era bastante directa: el impuesto no es proporcional y hay evidencia para probar esto. Sin embargo, después de realizar la investigación y revisar el amparo -que primero falló sobre la equidad (es importante, porque si no es equitativo, tampoco es proporcional), y luego volvió para darle la razón a la autoridad-, la investigación se volvió más holística. Queda claro, luego de analizar los elementos del impuesto y realizar cálculos de comparación entre esta misma retención y otras de la misma naturaleza contable y económica -aunque no fiscal, en el caso de la repartición de dividendos-, que la intención del legislador era puramente recaudatoria.

En la exposición de motivos de la reforma fiscal del 2014 citada en el capítulo 3 de esta investigación, se señala puntualmente la necesidad de dicha reforma para fortalecer la Hacienda Pública Federal:

*(...) El coeficiente de eficiencia mide la relación entre la recaudación observada y aquella que teóricamente se obtendría de aplicarse la tasa general sobre una base amplia con pleno cumplimiento.<sup>1</sup> Conforme a este indicador, México ocupa el último lugar dentro de la OCDE y América Latina, en la medida en que en nuestro país se recauda el 35% de la recaudación potencial, mientras que en promedio en los países de la OCDE y de América Latina se recauda el 59% y 58% de la recaudación potencial, respectivamente. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013)*

Como se puede apreciar en el extracto anterior tomado de la exposición de motivos dentro de la reforma, es claro que el punto general de todo en ese momento fue lograr una mayor recaudación, México se encontraba en los últimos lugares en recaudación y para revertir esto se aprobaron cambios en no sólo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino también en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, La Ley del Impuesto Sobre Productos Especiales y Servicios e incluso en procedimientos administrativos y en el Código Fiscal de la Federación. El objetivo era aumentar la recaudación.

La reforma funcionó en ese aspecto, en los reportes de recaudación que el Servicio de Administración Tributaria prepara y presenta con motivo de transparencia cada año desde el 2012. En enero del 2012 los ingresos tributarios fueron de \$141,790 millones de pesos, hasta antes de entrada en vigor de la reforma en 2014, los ingresos tributarios por mes nunca pasaron de 150,000 millones de pesos, a partir del 2015 y luego de la entrada en vigor completa de la reforma, los ingresos tributarios aumentaron de forma considerable, hasta ahora, que en enero 2020 fueron de \$364,601 millones de pesos. La recaudación se multiplicó por 2.57 en este periodo de 6 años.

A pesar de que México aún se encuentra en los últimos lugares de recaudación dentro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico O.C.D.E., en 2013, los ingresos tributarios (Patiño, D., 2015) representan el 9.7% del PIB, el último reporte de recaudación presentado por la OCDE en París, indicaba que los ingresos tributarios en el país eran de 16.1% en 2018. (Morales, Y., 2019)

Sin embargo, aunque el panorama de recaudación se ve alentador para el gobierno federal, el mismo reporte que señala el incremento en recaudación aún indica que México sigue rezagado en comparación con otros países, por ejemplo, Chile recauda el 21.1% de su PIB como ingresos tributarios. (Morales, 2019)

Así pues, la reforma sí cumplió los motivos que la inspiraron, pero parece que aún está lejos de llegar al punto de recaudación que el país puede tener -los indicadores de eficiencia citada en la misma reforma o la recaudación comparativo con otros países de América Latina-; lo interesante del análisis es que, a pesar de estos cambios en las leyes fiscales y la verdadera fortaleza de las autoridades para cobrar estos impuestos, aún exista un espacio de crecimiento.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico O.C.D.E señala que el crecimiento en la recaudación en México está en los impuestos indirectos, también parece apuntar a una diferencia clave en las aportaciones de seguridad social e impuesto sobre ingresos en la nómina de los países de América Latina en comparación con los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico O.C.D.E. (OECD, 2008)

En esta investigación se observó lo mismo cuando se compararon los ingresos tributarios de Estados Unidos, El Reino Unido y México. Que, aunque el Reino Unido y México mantienen a los impuestos indirectos como el segundo lugar en recaudación, el primer lugar sin duda alguna son los impuestos a los ingresos de sueldos y salarios y la seguridad social asociada, esto es una realidad también para los Estados Unidos, con la diferencia en que ellos no mantienen un impuesto indirecto sobre el consumo a nivel federal.

Es ahí donde esta investigación observa una oportunidad, en la formalización de empresas para darle la oportunidad al gobierno de México de recaudar mediante retenciones, copiar ese modelo de recaudación.

En esta investigación, se analiza esa oportunidad, la retención sobre los dividendos puede ser la puerta para ese modelo, pero debe ser un cambio fundamental no solo en las leyes sino también en la mentalidad y la dirección del gobierno, se debe dejar de ver, por ejemplo, al sector privado como opuesto al sector público. El gobierno tiene la oportunidad de hacer una alianza de desarrollo con las empresas mediante reformas fiscales que ofrezcan oportunidades de inversión a los empresarios, pero que al mismo tiempo pongan barreras o espacios de tiempo para mantener la inversión dentro de la empresa y que esto

dé la oportunidad al gobierno de recaudar mediante retenciones, lo cual a la larga podría tener el efecto de recaudación que ya se analizó con Estados Unidos y el Reino Unido.

Una reforma fiscal integral no sólo tiene la capacidad de cumplir un propósito recaudatorio, -como lo hizo la reforma del 2014-, sino también tiene la oportunidad de ser una herramienta de alianza y desarrollo para el gobierno. La propuesta aquí presentada evalúa esa opción, no se propone directamente eliminar el impuesto sobre los dividendos, o regresar al tratamiento anterior de la reforma, y tampoco darle la oportunidad al inversionista de no pagarlo; sino que se plantea como una forma de oportunidad de inversión para el privado, una oportunidad de control para el gobierno y una introducción de innovación extranjera en materia fiscal. Eso es lo que a ojos de esta investigación puede ser una verdadera reforma fiscal integral.

## REFERENCIAS

- Barrera, Cevallos Cabezas, Franklin, E. A. R. A. (2014). Naturaleza jurídica del recargo, sanción o consecuencia de la determinación tributaria por parte del sujeto activo. Dspace.uce.edu.ec. Recuperado el 29/10/2019 De: <https://dspace.uce.edu.ec/handle/25000/393>
- Constanza Loret Fajardo-calderón, dora Cecilia Suárez Amaya (2011). Recuperado de Biblat.unam.m. El día 21/01/2020 de <https://biblat.unam.mx/hevila/Criteriolibre/2012/vol10/no16/13.pdf>
- Thomas B. Alexander and Richard E. Beringer, Anatomy of the Confederate Congress, Vanderbilt University Press (1972).
- Alchin, L. Elizabethan Era (2012). Elizabethan-era.org.uk. Recuperado el 25 de Julio de 2019 de: <http://www.elizabethan-era.org.uk/the-poor-law.htm>
- Aspinall, A. C. William Pitt, the Younger (2018). Enciclopedia Britannica .Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de: <https://www.britannica.com/biography/William-Pitt-the-Younger>
- Banco de México. (2019). Sistema de Información Económica. Obtenido de Cotización de las divisas que conforman la canasta del DEG y del DEG respecto al Peso mexicano - (CF307). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de: <http://www.anterior.banxico.org.mx/sieinternet/consultardirectoriodirectoriointernetaction.do?Sector=6&accion=consultarcuadro&idcuadro=CF307&locale=es>
- Berdán, F. (2013). El tributo a la triple Alianza. Arqueología Mexicana. Ejemplar 124. Editorial Raíces S.A. de C.V. México, Ciudad de México.
- Breasted, J. H. (1906). Ancient records of Egypt historical documents (vol. Ii). Chicago, Illinois, United States: The University Of Chicago.



- Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. (1979). Ley Del Impuesto Sobre La Renta. Ciudad de México: Diario Oficial de la Federación.
- Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. (1981). Código Fiscal De La Federación. Ciudad de México: Diario Oficial de la Federación.
- Cantillo, P. ¿Por qué México ya depende menos del petróleo? (2017). Recuperado el 18 de Agosto de 2019 de: [www.dineroenimagen.com](http://www.dineroenimagen.com):  
<https://www.dineroenimagen.com/2017-10-09/91729>
- Carrillo, A. Economía, política y salud pública en el México porfiriano (1876-1910) (2002).. Recuperado el 22 de Noviembre de 2020,  
de:[https://www.scielo.br/scielo.php?Pid=S010459702002000400004&script=sci\\_arttext](https://www.scielo.br/scielo.php?Pid=S010459702002000400004&script=sci_arttext)
- Centro de Estudio de las Finanzas Públicas. (2005). Impuesto Sobre la Renta - Aspectos Generales. En El Ingreso Tributario en México (pág. 24). Ciudad de México: Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión LIX Legislatura.
- CINIF / IMCP. (2014). Normas de Información Financiera A-5 Elementos básicos de los estados financieros . En Normas de la Información Financiera (págs. 95-99). IMCP (Instituto Mexicano De Contadores Públicos).
- Congreso Constituyente de 1917. (1917). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos.
- Connington, J. J. Pound-dollar parity? The Telegraph (2019) A look at the 200-year relationship of the currencies. Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de:  
<https://www.telegraph.co.uk/money/special-reports/from-5-to-122-the-200-year-journey-of-the-pound-against-the-doll/>
- Congreso de los Estados Unidos. Constitución de los Estados Unidos. (1776). 16ava enmienda a la constitución de los Estados Unidos. En U. Congress, US

Constitution (págs. Article I, Section 8, Clause 1). Estados Unidos. Washington DC.

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), México, Querétaro.

Contreras, S. (s/f). Revolución Industrial en México: Antecedentes e Impacto (2020).

Recuperado el 22 Noviembre de 2020, de: <https://www.lifeder.com/revolucion-industrial->

[mexico/#:~:text=La%20Revoluci%C3%b3n%20Industrial%20en%20M%C3%a9xico,la%20industria%20y%20a%20la%20mecanizaci%C3%b3n.&text=El%20proceso%20de%20industrializaci%C3%b3n%20o,bien%20entrado%20el%20siglo%20XX](https://www.lifeder.com/revolucion-industrial-mexico/#:~:text=La%20Revoluci%C3%b3n%20Industrial%20en%20M%C3%a9xico,la%20industria%20y%20a%20la%20mecanizaci%C3%b3n.&text=El%20proceso%20de%20industrializaci%C3%b3n%20o,bien%20entrado%20el%20siglo%20XX)

Cooper, R. (1982). William Pitt, Taxation, and the Needs of War. *Journal of British Studies*, 94-103.

CPI Inflation Calculator. Inflation Calculator (2019). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de: <http://www.in2013dollars.com/us/inflation/1759?Amount=1>

Encyclopedia Britannica. (2020). Industrial Revolution | Definition, History, Dates, Summary, & Facts. Recuperado el 22 de Noviembre de 2020, de <https://www.britannica.com/event/Industrial-Revolution>

Enciclopedia Larousse. (2016). *Maison de Bourbon*. Enciclopedia Larousse. Recuperado el 19 de Agosto del 2019 de: [https://www.larousse.fr/encyclopedie/groupe-personnage/maison\\_de\\_Bourbon/109751](https://www.larousse.fr/encyclopedie/groupe-personnage/maison_de_Bourbon/109751)

Gutierrez, E. M. Milenio.com. (2018). *Emprendedores denuncian corrupción dentro del Inadem*. Milenio. Recuperado el 17 de Octubre del 2021 de:

<https://www.milenio.com/negocios/emprendedores/emprendedores-denuncian-corrupcion-dentro-del-inadem>

"How are capital gains taxed?". Tax Policy Center (2019). Recuperado el 10 de Octubre del 2020 de: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-are-capital-gains-taxed>.

Harris, P. (2006). Income tax in common law jurisdictions: from the origins to 1820 (Vol. 1). New York, New York, United States: Cambridge University Press.

II, P. I. (2017). Patria 1 1854-1858 de la Revolución de Ayutla a la Guerra de Reforma . Ciudad de México: Editorial Planeta S.A. de C.V.

IRS. IRS What is Earned Income? IRS.com (2019). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de: <https://www.irs.gov/credits-deductions/individuals/earned-income-tax-credit/earned-income>

Josefina, G. G., & Carmen, H. E. (2017). En la ley del Impuesto Sobre la Renta en México ¿se ha implementado el modelo del impuesto plano o flat tax? XVII Congreso Internacional de Contaduría Administración e Informática.

Llewellyn, Jennifer, and Steve Thompson. "Los impuestos como causa de la revolución." es.alphahistory.com, (2020). Recuperado el 17 de Octubre del 2021 de: <https://es.alphahistory.com/frenchrevolution/taxation/>

Lewis, C. D. (1975). The Economic Cost of the American Civil War: Estimates and Implications. The Journal of Economic History, 299-326.

Living Heritage - Taxation. www.parliament.uk (2019). Recuperado el 10 de Agosto del 2019 de: <https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/private-lives/taxation/overview/incometax/>

- Luna, G. A. (2019). Estudio Práctico del Régimen Fiscal de Dividendos Pagados por Personas Morales (Décima primera Edición Enero 2019 ed.). Ciudad de México: Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Mcpheerson, D. J. A Brief Overview of the American Civil War. American Battlefield Trust (2019). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de:  
<https://www.battlefields.org/learn/articles/brief-overview-american-civil-war>
- Morales, Y. México ocupa el último sitio en recaudación tributaria entre los países de la OCDE. El Economista (2019). Recuperado el 26 de Noviembre de 2020 de:  
<https://www.economista.com.mx/economia/Mexico-ocupa-el-ultimo-sitio-en-recaudacion-tributaria-entre-los-paises-de-la-OCDE-20191205-0041.html>
- OECD Política fiscal y desarrollo en américa latina(2008). Recuperado el 22 de Noviembre de 2020, de <https://www.oecd.org/dev/americas/41580526.pdf>
- Patiño, D. Con todo y reforma, la recaudación está estancada. El Financiero (2015). Recuperado el 26 de Noviembre de 2020, de  
<https://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-mexico-ocde-ingresos-fiscales>
- Radtke and Cronin, J. E. The old and the new politics of taxation: thatcher and reagan in historical perspective. The old and the new politics of taxation (1987) Recuperado el 10 de Agosto del 2019 de: <https://www.bbc.com/news/uk-politics-22079683>
- Razaghian, R. (2004). Financial Civil War: The Confederacy's Financial Policies, 1861-1864 . Department of Political Science Yale University, 16-17.
- Rensselaer Polytechnic Institute. RPI.EDU. U.S. Taxation (2019) Recuperado el 01 de Agosto del 2019 de :  
[https://www.rpi.edu/dept/advising/free\\_enterprise/us\\_government/taxation.htm](https://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm)

Rodríguez, I. Eleva el SAT la recaudación por auditorías. La jornada (2020). Recuperado el 24 de Noviembre de 2020, de:

[https://www.jornada.com.mx/2020/05/06/economia/020n3eco&sa=D&ust=1607012753293000&usg=aovvaw2uftheecm8srcogxopiv\\_5](https://www.jornada.com.mx/2020/05/06/economia/020n3eco&sa=D&ust=1607012753293000&usg=aovvaw2uftheecm8srcogxopiv_5)

Rojina Villegas, R. (1993). Derecho civil mexicano (1ra. Ed.) México: Porrúa.

Roser, M. Economic Growth. Obtenido de Our World in Data (2019). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de: <https://ourworldindata.org/economic-growth>

Russell, J. UK has the longest tax code handbook in the world. The Telegraph.co.uk

(2019). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de:

<https://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/banksandfinance/6146911/UK-has-longest-tax-code-handbook-in-the-world.html>

Saldívar, B. Recaudación por ISR desacelera su crecimiento. [eleconomista.com.mx](http://eleconomista.com.mx)

(2018). Recuperado el 18 de Agosto del 2019 de:

<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Recaudacion-por-ISR-desacelera-su-crecimiento-20180621-0127.html>

Sánchez, G. L. (2014). Nuevo Impuesto Sobre La Renta Sobre Dividendos. Fisco Actualidad, 3-7.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. PEF Presupuesto de Egresos de la Federación

2018 - Guía Rápida. Transparencia Presupuestaria (2018). Recuperado el 01 de

Agosto de 2019 de:

[https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Home/PEF2018/PEF\\_2018.pdf](https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Home/PEF2018/PEF_2018.pdf)

Sistema de Administración Tributaria. Vigilancia de obligaciones | Recaudación derivada de la vigilancia de obligaciones. SCHCP (2020). Recuperado el 24 de noviembre de

2020, de:

[http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?Page=recdervig.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?Page=recdervig.html)

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1935). Tesis: Quinta Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación, t. XLV.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1955). Tesis: Quinta Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación, t. CXXV, página 812.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1955). Tesis: Quinta Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación, t. Tomo CXXIV, página 518.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1970). Tesis: Séptima Época. Informes, Informe 1970, Parte II, página 45.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1974). Tesis: Séptima Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación, t. Vol. 64, Primera Parte, página 72.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1988). Tesis: Octava Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. II, Primera Parte.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1995). Jurisprudencia: 173. Séptima Época. Apéndice, t. I, Parte SCJN.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1996). Jurisprudencia: P./J. 52/96. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. IV, Octubre de 1996, página 101.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (1996). Jurisprudencia: P./J. 52/96. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. IV, Octubre de 1996, página 101.

- Suprema Corte de Justicia de la Nación (1997). Jurisprudencia: P./J. 41/97. Novena Época. Gaceta del Seminario del Poder Judicial de la Federación, t. V, Junio de 1997, página 43.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (1998). Tesis: P. LXXIX/98. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. VIII.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (1999). Jurisprudencia: P./J. 109/99. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. X, Noviembre de 1999, página 22.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2000). Jurisprudencia: P./J. 24/2000. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación, t. XI, Marzo de 2000, página 35.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2006). Tesis: 1a. CCVI/2005. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXIII.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2010). Tesis: P. XXXV/2010. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXII, Agosto de 2010, página 243.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2010). Tesis: P. XXXVI/2010. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXII, Agosto de 2010, página 245.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2011). Jurisprudencia: 2a./J. 116/2011. Novena Época. Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXIV, Julio de 2011, página 564.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2019). Jurisprudencia: 1a./J. 46/2019 (10a.).

Novena Época. Gaceta del Seminario del Poder Judicial de la Federación, l. 67, Junio de 2019, t. II, página 837.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1976). Jurisprudencia: Séptima Época.

Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta., t. Vol. 91-96, Primera Parte.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia: Sexta Época. Seminario del

Poder Judicial de la Federación, t. XLVIII, Primera Parte, página 46.

Tax Foundation. (01 de Agosto de 2019). History of the Income Tax in the United States.

Obtenido de info please: <https://www.infoplease.com/business-finance/taxes/history-income-tax-united-states>

Total economic output in England since 1270, England. Our World In Data (2016).

Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de: <https://ourworldindata.org/grapher/total-gdp-in-the-uk-since-1270?Time=1270..2016>

Tribunales Colegiados de Circuito (1992). Tesis: Octava Época. Seminario Judicial de la

Federación, t. X.

Tribunales Colegiados de Circuito (1994). Tesis: I.8o.C.59 C. Octava Época. Seminario

del Poder Judicial de la Federación, t. XIII, Mayo de 1994, página 442.

Tribunales Colegiados de Circuito (1994). Tesis: IV.1o.A.72 A (10a.). Décima Época.

Gaceta del Seminario del Poder Judicial de la Federación, l. 54, Mayo de 2018, t. III, página 2549.

Tribunales Colegiados de Circuito (2006). Tesis: III.2o.C.120 C. Novena Época.

Seminario del Poder Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXIV, Julio de 2006, página 1207.



Tribunales Colegiados de Circuito (2014). Tesis: II.3o.A.99 A (10a.). Décima Época.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, l. 4, t. II, página 1920.

UK Total Government Debt since 1692. Uk public spending. (2019). Recuperado el 01

de Agosto de 2019 de:

[https://www.ukpublicspending.co.uk/uk\\_national\\_debt\\_analysis](https://www.ukpublicspending.co.uk/uk_national_debt_analysis)

United States Department of State. (s/f). The Declaration of Independence, 1776 (2020).

Recuperado el 22 de Noviembre de 2020, de

<https://history.state.gov/milestones/1776->

[1783/declaration#:~:text=By%20issuing%20the%20Declaration%20of,colonists%27%20motivations%20for%20seeking%20independence](https://history.state.gov/milestones/1776-1783/declaration#:~:text=By%20issuing%20the%20Declaration%20of,colonists%27%20motivations%20for%20seeking%20independence)

UU.SS.AA. Department of the Treasury. Salmon P. Chase (1861 - 1864).

[www.treasury.gov](http://www.treasury.gov) (2020). Recuperado el 01 de Agosto de 2019 de:

<https://www.treasury.gov/about/history/pages/spchase.aspx>

Wallenfeldt, J. (2012). The American Revolution and the Young Republic: 1763 to 1816.

New York: Britannica Educational Publishing.

Why Was Income Tax Introduced? History Hit (2018). Recuperado el 16 de Enero de

2018.: <https://www.historyhit.com/1799-income-tax-first-introduced-help-fight-french/>