

Nuestro punto de partida es el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. Precepto que señala los supuestos bajo los cuales los ingresos que obtengan las personas jurídicas, tanto físicas como morales (residentes en el extranjero), por dividendo se considerará que su fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional.

Artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, **cuando la persona que los distribuya resida en el país...**⁴⁹

(El énfasis es nuestro)

Por su parte, el artículo 11 del mismo ordenamiento jurídico, señala el sistema o procedimiento de cálculo del impuesto generado por motivo de ingresos por el reparto de dividendos. Precepto jurídico que obliga a las sociedades que reparten utilidades a calcular y enterar el monto correspondiente por tal gravamen.

Artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

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

⁴⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

...

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

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades ...⁵⁰

(El énfasis es nuestro)

Del contenido de los anteriores mandatos, podemos desprender los siguientes elementos, mismos que resultan de gran importancia para el desarrollo de nuestra investigación:

1. El objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que obtengan los sujetos pasivos de la contribución (los socios o accionistas) por motivo del reparto de dividendos;
2. El deber jurídico que tienen las sociedades mercantiles que distribuyen dividendos, consiste en calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los dividendos percibidos **que no provengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta.** Obligación que trae consigo explícitamente la responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento.

⁵⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

1. Los ingresos de los sujetos pasivos en el reparto de dividendos

La palabra dividendo deriva de la voz dividir que proviene del latín *dividere* que significa separar. Los dividendos, contablemente, representan el capital ganado que se encuentra representado por las ganancias de cualquier tipo acumuladas en la sociedad mercantil. Asimismo, encontramos que el derecho de los accionistas o socios de percibir dividendos es un derecho personal del cual no pueden ser excluidos. Los dividendos generalmente se fijan en dinero y vence de inmediato con la resolución de la asamblea general de accionistas que decreta su reparto.

El *Diccionario Jurídico ESPASA*, define a la voz de dividendos como:

“...parte del beneficio que se destina anualmente a la retribución de las acciones. Determinado el dividendo por la Junta General sobre la propuesta de distribución de beneficios elaborada por los administradores, cada socio ostenta un derecho de crédito propio contra la sociedad por la cifra del dividendo que le corresponda. Sobre el derecho al dividendo pueden establecerse preferencias para determinadas acciones, pero las de la misma serie lo percibirán en proporción al capital desembolsado por cada acción. El dividendo no puede ser determinado y pagado sino a partir de un beneficio neto real; o de reserva expresa de libre disposición, siempre que el activo neto sea superior al capital social; en otro caso se trata de dividendos ficticios, que habrá de ser retornado al menos en ciertos supuestos de haber sido percibido...”⁵¹

En su libro, *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*, Luis M. Pérez Inda divide en los siguientes grupos las distintas modalidades mediante las cuales una persona moral puede distribuir dividendos:

⁵¹ Diccionario Jurídico ESPASA. Fundación Tomás Moro. Primera Edición. Espasa Calpe, S.A. España. 1998. p. 355.

“• Dividendos ordinarios en efectivos o en bienes.

Son los que se pueden distribuir en cualquier momento, cuando la asamblea general de accionistas acuerde su pago.

• Dividendos en acciones.

Su distribución se produce cuando también por acuerdo de la asamblea se capitalizan parte de las utilidades acumuladas en el patrimonio contable, entregando a los accionistas nuevas acciones de la sociedad.

• Dividendos por disminución de capital.

Son los que corresponden a cada una de las acciones y se le entregan a los accionistas al reembolsárseles el valor de sus títulos por disminución del capital de la sociedad.

• Dividendos por liquidación de la sociedad.

Los que correspondan a cada una de las acciones y se les entregan a los accionistas al reembolsárseles el valor de sus títulos por liquidación de la sociedad.⁵²

Por su parte el artículo 193 del Título V, *de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional* de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente define lo que se considera como dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México para efectos del impuesto sobre la renta.

Artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“ ...

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales

⁵²PEREZ INDIA, Luis. *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2001. p. 57.

extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente...

...

II. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.

El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.”⁵³

(El énfasis es nuestro)

El artículo 165 del Título IV, *de las personas físicas*, Capítulo VIII, *de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales*, adiciona y amplía el concepto anterior de dividendos.

Artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“ ...

⁵³ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

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

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

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

b) Que se pacte a plazo menor de un año.

c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.⁵⁴

(El énfasis es nuestro)

Debido a que el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente emplea el término personas morales, debemos entender

que la ley no restringe el gravamen a las distribuciones de utilidades que efectúen las sociedades mercantiles, sino que hace alusión a toda clase de sociedades, consecuentemente también causan este impuesto las utilidades que distribuyan las sociedades de carácter civil.

Juan Palomar de Miguel en su *Diccionario Para Juristas* define el término utilidad como aquel:

“...provecho, interés, fruto o conveniencia que se saca de una cosa. Ganancia económica susceptible de ser gravada como cargas impositivas....”⁵⁵

Pero, ¿existe alguna diferencia entre la voz dividendos y utilidades? Enrique Dominguez Mota y Enrique Calvo Nicolau en su texto *Impuestos* al respecto establecen:

“Con el nombre de dividendos la Ley General de Sociedades Mercantiles define el rendimiento que perciben los accionistas de una sociedad de capital. Comúnmente se denomina así a las utilidades que las sociedades distribuyen entre sus socios o accionistas, aún cuando legalmente procede denominar distribución de utilidades al ingreso que perciben los socios de una sociedad de personas y dividendos a los ingresos que perciben los accionistas en una sociedad de capital.”⁵⁶

Ahora bien, el origen y justificación del derecho del accionista al dividendo se encuentra en el derecho de accesión, ya que la legislación civil establece que:

“La propiedad de los bienes da derecho a todo lo que ellos producen o se les une o incorpora natural o artificialmente. Este derecho se llama de accesión.... La sociedad es , por consiguiente, dueña del fruto producido por ella misma en virtud del derecho de accesión.

Conforme a estas premisas resulta evidente el fundamento del derecho individual del socio a una parte

⁵⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

⁵⁵ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario Para Juristas*. Mayo Ediciones S. de R. L. Primera Edición. México. 1987. p.1378.

⁵⁶ DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Impuestos. Obra Para Cátedra Universitaria*. DOCAL Editores, S.A. Primera Edición. México. 1976. p.225.

alícuota del beneficio total. En efecto, si el ente colectivo llamado sociedad posee un derecho de propiedad sobre lo que él produce, es lógico y palmario que cada uno de los socios que lo forman es, por lo mismo, dueño de una parte alícuota de ese beneficio. Este derecho se denomina derecho al dividendo (que precisamente significa derecho al saldo de la división del beneficio) y que, conforme a la técnica jurídica, se encuentra incorporado en especiales títulos de crédito.⁵⁷

Al respecto, el maestro Walter Frisch Philipp plantea en su obra *Sociedad Anónima Mexicana* que el derecho de los socios de percibir utilidades es un derecho personal del cual no pueden ser excluidos.

“La asamblea general de accionistas aprueba al balance (art. 177 y 181, frac. I, LSM), y decreta en su caso, la distribución de las utilidades a los accionistas para que perciban así su dividendos (art. 181, frac. I, LSM)... Con fundamento en la resolución sobre el reparto de las utilidades a los accionistas, ellos adquieren un derecho crediticio al pago de dividendos resuelto, lo que quiere decir que pueden exigir tal pago como si fueran acreedores de la sociedad anónima y con la misma calidad pueden disponer de este crédito que ya no puede ser afectado en manera alguna por la sociedad anónima, la que no tiene competencia corporativa sobre el crédito referido.”⁵⁸

2. Deber jurídico de las sociedades que distribuyen dividendos

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente los efectos fiscales por la distribución de dividendos se generan hasta el momento efectivo de su pago, por lo que el impuesto que en su caso se genere se enterará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en que se pagaron los dividendos o utilidades, siendo obligación de las sociedades que distribuyan dividendos calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los

⁵⁷ HERRERA, Mario. *El Dividendo En las Sociedades Industriales y Comerciales. Naturaleza. Determinación. Distribución. Titularidad.* Editorial Cultura. S.A. Primera Edición. México. p. 3.

⁵⁸ FRISCH PHILIPP, Walter. *Sociedad Anónima Mexicana.* Oxford University Press. Cuarta Edición. México. p. 334.

ingresos percibidos por los accionistas. Obligaciones jurídicas que el ordenamiento en trato reitera en sus artículos 165 y 193.

Artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

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

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.⁵⁹

(El énfasis es nuestro)

Artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“...En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.”

⁵⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

...

II. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.

El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.⁶⁰

(El énfasis es nuestro)

Ahora bien, si bien es cierto que las personas morales que distribuyan dividendos tienen a su cargo la determinación y el pago del impuesto relativo, también lo es, que lo efectúan bajo el carácter de retenedores del impuesto y no como contribuyentes directos del mismo.

Figura jurídica que ciertamente al fisco le resulta favorable utilizar, en virtud de que garantiza una recaudación eficiente y segura, ya que el carácter de retenedor trae consigo implícitamente aparejada la figura jurídica de la responsabilidad solidaria; motivo por el cual, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria encontramos que las sociedades son responsables solidarias de su cumplimiento en lo

⁶⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

principal. Obligación jurídica que encuentra su fundamento en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los *retenedores* y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.”⁶¹

(El énfasis es nuestro)

En relación con las particularidades de la retención en materia fiscal Flores Zavala indica que,

“Este tipo de responsabilidad sustitutiva, es una figura exclusiva del Derecho Tributario que no tiene analogía con las instituciones de Derecho Privado. Se basa exclusivamente en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, como sucede percibiéndolo en su fuente. Es la única justificación de esta clase de responsabilidad, por eso proponemos que se le llame “responsabilidad por control en la fuente de ingresos”.”⁶²

¿Podrían las sociedades que actúan como retenedores interponer algún medio de defensa en contra de dicho gravamen? Injustamente en ningún momento estas empresas gozarían de interés jurídico para promover algún medio de defensa en contra de dicho impuesto, ya que como hemos reiterado el objeto del impuesto sobre la renta es gravar el incremento del patrimonio derivado de los ingresos los cuales en el caso de dividendos son percibidos por los accionistas y no por las personas morales que actúan como simples retenedoras en virtud de un mandato de la ley, por lo consecuente, estas últimas no

⁶¹ Código Fiscal de la Federación vigente.

⁶² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975. pp. 109-110.

gozarían de interés jurídico para promover un juicio de amparo en contra de dicho gravamen, pero, sí lo deben de pagar. Criterios de nuestra Suprema Corte de Justicia que no compartimos y que pensamos se encuentran equivocado.

Al respecto, encontramos que nuestro máximo tribunal ha sentado las siguientes tesis:

IMPUESTOS. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL PAGO DE. La circunstancia de que la ley que establece el impuesto controvertido atribuya el carácter de deudora solidaria a la empresa recurrente, no implica que dicho impuesto sea inconstitucional, en atención a que es facultad del fisco, contenida de manera implícita en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, la de imponer a terceros, dentro de la relación tributaria compleja que todo impuesto presupone, obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación.

Séptima Época:

Amparo en revisión 3969/75. Arturo Baltazar Blanco Valenzuela y otros (acumulados). 5 de septiembre de 1978. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez.⁶³

(El énfasis es nuestro)

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. INTERES JURIDICO. Se afectan los intereses jurídicos de una persona en cuanto un precepto previene la responsabilidad solidaria en el pago del impuesto para el caso de que no lo cubra el causante original. La esfera jurídica se afecta en esos casos al prevenirse la obligación de pagar el impuesto si el causante no lo cubre, pues el interés jurídico de una persona surge cuando una disposición reglamenta algún derecho u obligación que le pertenece, y dicho interés jurídico se da para que el órgano competente, en este caso el Poder Judicial Federal, decida si tal afectación transgrede o no algún precepto constitucional.

⁶³ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 115-120. Primera Parte. p. 85.

Séptima Época:

Amparo en revisión 1300/75. Automotores Roma, S.A. 4 de mayo de 1976. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.⁶⁴

(El énfasis es nuestro)

3. Obligaciones adicionales de las personas morales que reparten dividendos

De acuerdo con el 86, fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, son obligaciones de las personas morales que distribuyen dividendos llevar acabo:

1. El pago de los mismos mediante cheque nominativo no negociable a nombre del socio, o a través de una transferencia de fondos a una cuenta a nombre del accionista;
2. Entregar al perceptor una constancia, en donde se indique su monto y si provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de dividendos netos que deban llevar las sociedades de inversión de renta variable o de las utilidades que no han pagado el impuesto corporativo;
3. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria una relación en donde se indique detalladamente el nombre, la clave en el registro federal de contribuyentes, el domicilio y el monto del dividendo pagado a cada uno de los perceptores durante el ejercicio inmediato anterior; declaración que se deberá presentar a más tardar el 15 de Febrero de cada año.

⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 89. Primera Parte. p. 25.

Artículo 86, fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente que literalmente establece:

“Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, **además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:**

...

XIV. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.”⁶⁵

(El énfasis es nuestro)

Anteriormente, las personas morales tenían la obligación de retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida a los accionistas por el factor de 1.5385 (artículo 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de

1980 vigente en el 2001). Obligación que desaparece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente debido a la disminución de la tasa máxima del impuesto a cargo de dichos accionistas.

C. El sistema del cálculo del tributo en el reparto de dividendos

El sistema de cálculo del gravamen por motivo de ingresos por dividendos se encuentra previsto por los artículos 11, 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, previamente citados.

Como se estableció en el apartado anterior el principal objeto del impuesto es gravar los ingresos que perciban las personas jurídicas, nacionales o extranjeras, por motivo del reparto del capital ganado (las ganancias de cualquier tipo acumuladas dentro de la sociedad).

Siendo obligación de la sociedad retener y determinar el gravamen mismo de acuerdo con el contenido de los artículos 10 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente se determina mediante un mecanismo que consiste en multiplicar el monto de los dividendos, que no provengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta por el factor de 1.4706 y sobre dicha cantidad aplicar la tasa señalada en el artículo 10 del ordenamiento jurídico en trato.

Cabe señalar que en esta nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta destaca la reducción de la tasa del impuesto corporativo al 32% la cual entrará en vigor hasta el 2005, mientras tanto, se aplicara la tasa del 35% para el 2002, 34% para el 2003 y 33% en el 2004. Situación que a su vez, originó una reducción del factor aplicable al reparto de dividendos siendo de 1.4706 para el ejercicio de 2005, 1.5385 para el

⁶⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

2002, 1.5152 para el 2003 y 1.4925 en el 2004. Motivo por el cual, hemos decidimos limitar esta investigación a la utilización de la tasa del 32% y el factor de 1.4706 aplicables para el 2005, por ser como la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta aparece textualmente redactada.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente literalmente cita lo siguiente:

"Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el último párrafo del artículo 81 de esta ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinara como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título.

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

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

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, podrán aplicar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de esta ley.⁶⁶

⁶⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

(El énfasis es nuestro)

De una interpretación armónica de los artículos en trato podemos desprender, entre otros, que el legislador considera como ingreso por utilidades distribuidas, las ganancias repartidas por las sociedades residentes en México en favor de sus accionistas y que conforme con los artículos 11 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya constitucionalidad se cuestiona en esta investigación, las personas morales deben retener y calcular el gravamen basándose en la aplicación de un factor de piramidación de 1.4706.

Pero, si la renta gravable tratándose del régimen de dividendos la constituye precisamente el monto de esas utilidades en razón de que modifican de manera positiva el ingreso de quienes las perciban al aplicar el factor de 1.4706, ¿no se modifican los ingresos estableciendo de tal suerte una base gravable que no corresponde al ingreso real que las personas que lo reciben?

Capítulo IV. Impugnación del gravamen previsto al reparto de dividendos

El concepto de hecho imponible ha sido a lo largo de los tiempos muy discutido por diversos autores. Dino Jarach progenitor de esta voz, solía definirlo como una conducta económica, una actividad humana contemplada por el derecho fiscal.

De acuerdo con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México el hecho imponible es un:

“Concepto que denota la conducta o situación prevista en la ley, que genera una conducta o situación que se ubica en el supuesto previsto por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma...”

La causa del impuesto es la ley que lo crea, y que contiene sus características fundamentales. Así, el hecho imponible se identifica con el acto previsto por la norma legal que establece el gravamen. El aseverar que la causa del impuesto es la ley no implica desconocer que sus finalidades son la recaudación de ingresos para el Estado y su carácter instrumental de la política económica.⁶⁷

La *Enciclopedia Jurídica Básica* define dicho término como:

“...el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”⁶⁸

⁶⁷ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo II. pp. 1856-1857.

⁶⁸ *Enciclopedia Jurídica Básica*. Editorial Civitas, S.A. Primera Edición. España. 1995. p. 3301.

Del contenido de las anteriores definiciones podemos desprender tres características. La primera versa sobre que el hecho imponible esta constituido por un conjunto de circunstancias que la ley atribuye determinados efectos jurídicos, es decir se trata de hechos cuya realización producen un determinado efecto jurídico en concreto. En segundo lugar encontramos que el hecho imponible sólo puede ser creado por una norma jurídica y la tercera característica consta en los momentos en que se realiza el hecho imponible y comienza a producir sus efectos.

Hugo Carrasco Iriarte en su *Diccionario de Derecho Fiscal* distingue los acontecimientos anteriores definiendo a la conducta prevista en la norma legal como el hecho imponible y a la realización de dicho comportamiento como el hecho generador.

“Hecho imponible: es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria; en cambio, el hecho generador es la conducta que realiza el particular o sujeto pasivo y del cual se deriva el pago.”⁶⁹

En relación con el tema anterior y siguiendo la misma ideología, Sergio Francisco de la Garza establece que:

“El hecho imponible tiene un elemento objetivo y otro subjetivo. Algunos autores restringen la expresión “hecho imponible” para referirla únicamente al elemento objetivo o “presupuesto objetivo” de la obligación tributaria, es decir, el elemento puramente material u objetivo del presupuesto de hecho y dejan fuera del mismo al elemento subjetivo. Nosotros usaremos la expresión en el sentido amplio antes descrito.

Por otra parte, debe distinguirse entre ese hecho hipotético, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, real, que se realiza en la vida social (económica y jurídica) y que es el que, cuando reúne

⁶⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. Primera Edición. México. 1998. p. 273.

precisamente los elementos contenidos en la hipótesis, genera el crédito tributario. Para distinguir uno de otro llamaremos al segundo: "hecho generador".⁷⁰

Consecuentemente, como acertadamente menciona el licenciado Alfonso Cortina Gutierrez, encontramos que:

"...la determinación de los créditos fiscales tiene como objeto la fijación exacta y efectiva de los hechos que dan lugar al nacimiento del crédito fiscal y la determinación exacta y efectiva de la medida de la deuda del contribuyente..."⁷¹

A. Presupuesto del gravamen al reparto de dividendos

Todas las normas legales tienen una estructura lógica compuesta por una hipótesis, un mandato y una sanción. El conjunto de hipótesis o presupuestos abstractos contenido dentro de la norma jurídica cuya realización depende del hecho generador es lo que comúnmente se conoce como el presupuesto del hecho imponible. Ingrediente de la relación tributaria que consideramos constituye el punto de partida para cualquier investigación jurídica tributaria, ya que es el centro dentro del cual gira la teoría del tributo.

En virtud de que el presupuesto del hecho imponible se encuentra integrado por todos aquellos elementos que son necesarios para producir efectos fiscales dentro de una relación tributaria, si le llegara a faltar alguno de ellos el resultado de ello sería que no se podría producir efectos jurídicos, ya que el hecho imponible se delimita en función de los efectos y no al revés.

⁷⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976. p. 407.

⁷¹ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Primera Edición. México. 1981. Volumen I. p. 138.

Del contenido de los artículos 10, 11, 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, puede advertirse que se consideran ingresos por utilidades distribuidas las ganancias repartidas por una persona moral residentes en México en favor de sus accionistas o socios que conforme con el sistema o mecanismo de cálculo plasmados en los artículos 11, 165 y 193 de la ley en trato dichas personas morales deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos aplicando la tasa establecida en el artículo 10 a la cantidad que resulte de multiplicar las utilidades distribuidos por el factor de 1.4706.

De un análisis armónico de estos cuatro preceptos (10, 11, 165 y 193) podemos afirmar que la renta gravable, tratándose del régimen de dividendos, lo constituye precisamente el monto de esas utilidades en razón de que modifican de manera positiva el ingreso de quien los percibe.

Siguiente el orden de ideas que antecede, se encuentra una serie de deficiencias dentro del presupuesto del hecho imponible que nos ocupa. Carencias que únicamente podemos traducir como verdaderos agravios en perjuicio de los contribuyentes que están situados dentro del presupuesto tributario y por las cuales el hecho imponible no debería de producir efectos jurídicos.

Cualquier tributo que pretende ser constitucional debe ajustarse a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto establece como obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público 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.

Del artículo antes citado se desprende básicamente tres garantías individuales a las que todo gobernado tiene derecho en materia fiscal:

1. Garantía de proporcionalidad;
2. Garantía de Equidad;
3. Garantía de Legalidad.

Cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que el Constituyente de 1916 y 1917 concedió al legislador facultades para establecer contribuciones, pero también lo limitó a respetar estas garantías.

B. Desatención del gravamen al ingreso real del contribuyente

Los artículos 165 y 193 devienen inevitablemente de inconstitucional, toda vez que gravan el ingreso obtenido por la distribución de utilidades, pero no permite deducción alguna. Lo que trae como consecuencia que dicho tributo se aparte de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al no considerarse el valor real de sus ingresos pues al impedirseles restar de ellos las erogaciones que se efectúan de manera necesaria e imprescindible para obtener el ingreso, es claro que no se está gravando su capacidad contributiva real y auténtica, lo que se traduce en que el impuesto en estudio sea irremediabilmente inconstitucional por violar la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional.

En efecto, dicho tributo grava el dividendo distribuido a los socios o accionistas, sin reconocer los gastos que requiere la producción de esta utilidad, lo cual es contrario al principio de proporcionalidad tributaria de los impuestos, tal como lo dispone el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Las disposiciones en estudio no cumplen con las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria que de todo tributo exige nuestra Constitución Federal, tal como se demuestra a continuación.

1. Violación a la garantía de proporcionalidad

La proporcionalidad en las contribuciones es un concepto complejo, pero en síntesis consiste en gravar a los contribuyentes en función a su auténtica capacidad contributiva, aun cuando esta premisa pueda variar dependiendo del tipo de contribución de que se trate. Todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva.

En nuestro sistema jurídico fiscal, la forma de determinar la capacidad contributiva varía dependiendo del tipo de impuesto, esto es, si se trata de impuestos al ingreso, al gasto o al patrimonio. Los impuestos al ingreso quedan comprendidos en la clasificación de los impuestos indirectos.

En los impuestos al ingreso, como es el impuesto que nos ocupa, por así desprenderse del análisis elaborado en los apartados anteriores de esta investigación, la capacidad contributiva se calcula tomando en consideración el ingreso obtenido, menos el elemento costo que hizo posible la obtención de dicho ingreso, pues de otra manera no se estaría gravando conforme a la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo y, por ende, el tributo resultaría desproporcional, lo cual

está expresamente prohibido por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Es por ello que, tratándose de impuestos que gravan el ingreso, es imprescindible tomar en consideración el elemento costo que hizo posible la obtención del ingreso.

De los anteriores argumentos se advierte que en el sistema fiscal de nuestro país, para que un impuesto directo que grave el ingreso respete las garantías de proporcionalidad tributaria, es imprescindible que el legislador, al establecerlo, desde luego permita al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria disminuir de la base del impuesto, esto es, de los ingresos brutos obtenidos, todas aquellas erogaciones en que tuvo que incurrir el contribuyente, precisamente para poder obtener los ingresos.

En consecuencia si el legislador no permite que el contribuyente pueda disminuir de sus ingresos brutos los gastos e inversiones en que necesariamente tuvo que incurrir para poder obtener el ingreso, está gravando al sujeto pasivo sin atender a su auténtica capacidad contributiva, lo que, desde luego, viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

Cabe destacar que el artículo 22 previó la deducción de los ingresos derivados de los dividendos o utilidades distribuidas, pero posteriormente fue derogada por el legislador mediante decreto de fecha 31 de Diciembre de 1998, ya que consideró que las deducciones que deben ser autorizadas por la ley son los egresos que constituyen gastos normales, propios y necesarios para los fines de la actividad del contribuyente, supuesto que tratándose en la inversión de capital con el propósito de obtener dividendos, no se surte ese supuesto, ya que en ese aspecto el contribuyente no realiza más erogaciones que la propia inversión sin que pueda establecerse que existan gastos relacionados con aquella.

2. Violación a la garantía de equidad

La equidad tributaria consiste en que la ley debe dar un trato igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación de hecho, es decir, radica en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley fiscal.

Sirve de apoyo a nuestras manifestaciones la jurisprudencia que al efecto nos permitimos transcribir:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Octava Época:

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S. A. de C. V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S. A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocio Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C. V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos.

NOTA:

Tesis 3a./J.4/91, Gaceta número 38, pág. 15; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Febrero, pág. 60.⁷²

(El énfasis es nuestro)

Por su parte Adolfo Arrijoa Vizcaino en su obra *Derecho Fiscal*, señala que el principio de equidad tiene el alcance de:

“...otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad”⁷³

De lo anterior se advierte que para que un impuesto sea equitativo y, por ende, constitucional, debe otorgar un trato similar a todos aquellos que se encuentren en una misma situación jurídica.

Aplicando las anteriores consideraciones doctrinales y judiciales al caso en estudio, resulta que el artículo 165 y 193 no cumplen con la invocada garantía de equidad tributaria.

En efecto, el tributo que se estudia deviene irremediablemente en inconstitucional por virtud de que no da un trato igual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Del análisis de estos dispositivos, las personas morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidas se encuentran obligadas al pago del 32% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidas por el factor de 1.4706.

⁷² Apéndice de 1995. Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 274. p. 255.

⁷³ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, Primera Edición. México. 1982. p. 244.

En relación con lo anterior, cabe señalar que por lo que hace a las personas morales residentes en el país, de acuerdo con el contenido del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se encuentran obligadas a acumular los ingresos por dividendos o utilidades distribuidas.

Como se puede observar, las personas morales residentes en el extranjero están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los dividendos que perciben de personas morales residentes en el país, mientras que éstas últimas no están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta por los dividendos que perciban de otras personas morales.

Tanto las personas morales residentes en el extranjero, como las sociedades residentes en México para efectos fiscales, obtienen ingresos por dividendos o utilidades distribuidas, por lo que debiera darse un trato fiscal igual a los ingresos que obtienen unas y otras.

No obstante ello, aquellos contribuyentes residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidas, no están obligadas a acumular ni a enterar el impuesto, mientras que las personas morales residentes en el extranjero si se encuentran obligadas al pago del impuesto en trato, lo que evidentemente implica un trato desigual, parcial e inequitativo, violándose en consecuencia la garantía de equidad tributaria.

La situación igual consiste en que tanto aquellas sociedades residentes en México y aquellas sociedades residente en el extranjero, obtienen ingresos por dividendos o utilidades distribuidas.

El trato desigual consiste en que las sociedades residentes en México no están obligadas a acumular o a pagar el impuesto sobre

dividendos, mientras que las residentes en el extranjero sí se encuentran obligadas en términos de los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que desde luego resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

Es decir, las personas morales residentes en el extranjero están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta por los dividendos que perciben, sólo por el hecho de residir en el extranjero, ya que el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta exime de dicha obligación a las personas morales residente en el país.

Como puede observarse los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta violan la garantía de equidad tributaria, debido a que otorga un trato desigual a los residentes en el extranjero, en relación con la que se otorga a las personas morales residentes en México.

Son aplicables por analogía, las siguientes jurisprudencias emitidas por nuestro máximo tribunal:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya

que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. **El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.**

Novena Época:

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis

jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.⁷⁴

(El énfasis es nuestro)

Como se ha demostrado, las personas morales residentes en el extranjero se encuentran en una situación de desigualdad frente a las personas morales residentes en México que también reciben ingresos por dividendos, debido a que las disposiciones en estudio sólo obliga a las personas morales residentes en el extranjero al pago del impuesto sobre la renta, lo que implica un trato inequitativo prohibido por el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

C. La obtención de un ingreso ficticio

Los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente establecen un impuesto a cargo de las personas (físicas y morales residentes en el extranjero) por concepto de ingresos derivados de dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México, el citado impuesto se determina aplicando la tasa de 32% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos distribuidos por el factor de 1.4706.

Impuesto que se pagará mediante retención que efectúe la persona moral que distribuya los dividendos o utilidades.

Del contenido de los artículos 165 y 193 del ordenamiento legal que nos ocupa, se consideran ingresos por utilidades distribuidas o dividendos entre otros, a las ganancias distribuidas por personas morales residentes en México a favor de sus accionistas o socios.

⁷⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V, Fecha: Junio de 1997 Tesis: P/J. 42/97. p. 36.

Aplicando las anteriores reflexiones jurídicas al caso en estudio, resulta que los dispositivos legales en estudios violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que los impuestos que inciden directamente en el ingreso del sujeto pasivo, para conseguir la proporcionalidad tributaria, es necesario que se grave al sujeto pasivo en debida correspondencia a su capacidad contributiva.

Todo impuesto de esta naturaleza, como el que ahora se estudia, si no cumple con este requisito será inevitablemente inconstitucional. Lo anterior ha sido reconocido por el Poder Judicial de la Federación, mediante reiteradas jurisprudencias que más adelante se transcriben.

De acuerdo a criterios de nuestro máximo tribunal también es necesario que, para que un impuesto sea proporcional, el objeto del tributo debe guardar una íntima e inseparable relación con la base del mismo, y que ambos se refieran a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Nuestros argumentos tienen sustentos las siguientes jurisprudencias sostenidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación las cuales son aplicables por analogía:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el 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.

Novena Época:

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999,

la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.⁷⁵

(El énfasis es nuestro)

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz,

⁷⁵ Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Fecha: Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.

que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la

Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de

diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, **de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.**

Séptima Época:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.

NOTA:

Informe 1969, pág. 45.⁷⁶

(El énfasis es nuestro)

Cabe hacer notar que el objeto de un impuesto ha sido definido por la doctrina de la siguiente manera:

"El objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen; la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto,

⁷⁶ Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: I, Parte HO. Tesis: 387. p. 358.

condición de las personas mismas, la que el legislador elija como susceptible de generar un tributo⁷⁷

De lo anterior se advierte que el legislador al observar en la realidad una riqueza, decide gravarla, estableciendo en una ley supuestos normativos determinantes del impuesto, lo cual constituye el objeto del mismo.

Por su parte podemos definir a la base imponible como una magnitud cuantificadora del hecho imponible, establecida por la ley, que en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la cuota tributaria.

De lo anterior definición fácilmente se desprende las cuatro funciones fundamentales que cumple la base imponible, esto es:

- A. Construir un elemento de mediación o cuantificación del hecho imponible;
- B. Que lo que se mide o cuantifica es la capacidad económica puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible;
- C. En concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria;
- D. En los tributos en que el tipo (tarifa) es progresiva la cuantía de la base determina el tipo aplicable.

Como se puede observar, el objeto de un gravamen es la riqueza gravada por el legislador establecida en un supuesto normativo que debe indicar una capacidad contributiva. La base es la medida

⁷⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. De Palma, Tercera Edición. Buenos Aires. 1978. Volumen I. p. 422.

económica que establece el legislador y que cuantifica dicha capacidad contributiva. En esta tesitura, la base del gravamen siempre debe atender a la riqueza, es decir, a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues en ella encuentra su razón de ser.

De lo anterior se sigue que, en el caso en estudio, la capacidad contributiva del impuesto sobre dividendo o utilidades distribuidas se debe mediar conforme al propio dividendo o utilidad, debido a que resulta el único elemento del objeto del gravamen susceptible de ser cuantificado.

Así las cosas, la base del impuesto en estudio, debe consistir en el monto del dividendo o utilidad distribuida, al ser la riqueza o capacidad contributiva imputada con la carga tributaria.

No obstante ello, los artículos 165 y 193 del ordenamiento en trato, establece además, que la base del impuesto impugnado se determine multiplicando los dividendos o utilidades por el factor de 1.4706.

Como se puede apreciar, la base del impuesto no es el ingreso que obtenga el accionista derivado de las utilidades que se le distribuyan por parte de la persona moral, sino que la base del tributo la constituye el resultado de multiplicar, el ingreso obtenido por el factor de 1.4706.

Lo anterior desatiende el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el haber patrimonial del socio o accionista se incrementa en la cantidad obtenida por conceptos de dividendo, y no como de manera irreal se establece en los artículos en estudio mediante la multiplicación del ingreso por el factor referido, con lo cual se determina la base del tributo.

En el caso a estudio el Congreso de la Unión responsable, de manera arbitraria y sin ninguna justificación, establece una base irreal y ficticia para determinar la base del impuesto sobre utilidades distribuidas, desatendiendo el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que la base del impuesto no se determina en función de la autentica capacidad contributiva del sujeto pasivo.

A fin de que el impuesto en trato cumpla con la referida garantía de proporcionalidad tributaria, es necesario que la base gravable del mismo sea el dividendo repartido a favor del accionista o socio, es decir la riqueza gravable.

Los vigentes artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encuentran sus antecedentes más cercano en el artículo 152, fracción I último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2000; ordenamiento jurídico que a su vez encuentra su origen en el artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1990.

El artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1990 básicamente establecía la posibilidad de que las personas físicas que obtuvieran ingresos por concepto de dividendos o utilidades, pudieran optar acumularlos a sus demás ingresos la cantidad que resultara de multiplicar el dividendo o utilidad percibida por el factor de 1.82, o bien por el factor que resultara de dividir el resultado fiscal del ejercicio de que se tratara de la empresa que los repartiera entre la cantidad que se obtuviera de disminuir del resultado fiscal referido, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto correspondientes al mismo ejercicio.

El Artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1990 textualmente establecía lo siguiente:

“Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de dividendos o utilidades, podrán optar por acumularlos a los demás ingresos. En este caso, acumularán la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad percibida por 1.82, o bien, por el factor que al efecto determine la persona moral que lo distribuya... El factor a que se refiere el párrafo anterior será que resulte de dividir el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, entre la cantidad que se obtenga de disminuir del resultado fiscal referido, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de esta Ley, correspondientes al mismo ejercicio. Las personas morales que distribuya los dividendos o utilidades deberá proporcionar a las personas físicas accionistas que lo soliciten, constancia en la que se señale el factor que se hubiere determinado conforme a lo anterior...”⁷⁸

En el año de 1991 el legislador reformó este artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, modificando el factor de 1.82 por uno de 1.54, mismo que posteriormente en el año de 1998 cambió a 1.5385; cantidad que se mantuvo vigente en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Rente de 2000, y que no sufrió cambio hasta la entrada en vigor del artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que abrogó la anterior Ley y que estableció el factor de 1.4706.

Independientemente de lo anterior, encontramos que la diferencia más trascendente entre la disposición que dio origen (artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1990), la que posteriormente siguió (artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2001) y la que ahora se encuentra en estudio (artículo 193, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2002),

⁷⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1990

es que en la primera, su aplicación se estableció como una opción que tenían las personas físicas residentes en el país que quisieran acumular los ingresos derivados por dividendos a sus demás ingresos, situación que posteriormente se estableció su aplicación como una obligación a cargo de las personas morales residentes en México que distribuyen dividendos, y que continua al día de hoy vigente.

Ahora bien, en torno a las razones jurídicas que se tomaron en consideración por parte del legislador, en ningún momento se expresan las razones jurídicas que le sirvieron de base para la fijación de dicho factor o los lineamientos conforme a los cuales fijó el factor, según deriva de la transcripción que sobre la parte conducente de ellas se hace a continuación:

1. Exposición de motivos de diciembre de 1989

“Las modificaciones que se han llevado a cabo en los últimos dos años a la Ley de Impuestos Sobre la Renta, han permitido adecuar su funcionamiento al entorno económico actual. Así, se revirtió la tendencia decreciente que mostraba su recaudación y se establecieron medidas para sanear la estructura financiera de las empresas y para incentivar la reinversión de utilidades...

Los ajustes y modificaciones principales se destacan a continuación:...

En materia de dividendos, acorde con las modificaciones efectuadas a la tarifa de personas físicas, se elimina el gravamen adicional sobre las utilidades que perciban las personas físicas, cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta y se reduce a 35% la tasa sobre los dividendos que reciban y que no provengan de dicha cuenta. Además, se establece la opción para que los contribuyentes personas físicas puedan acumular los dividendos que reciban a sus demás ingresos...

Por otra parte, se reforma el artículo 152 para hacerlo congruente con las reformas al régimen general de dividendos contenido en la ley, para lo cual se propone

reducir la tasa de retención del 40% al 35% del total de los dividendos o remesas que se paguen o envíen al extranjero, que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, mientras que las que provengan del saldo de dicha cuenta no estarán sujetas a gravamen adicional alguno.⁷⁹

(El énfasis es nuestro)

2. Exposición de motivos del 31 de diciembre de 1991

“El Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esa H. Cámara, diversas adecuaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el objeto de perfeccionar la estructura de este impuesto, fortalecer las disposiciones relativas al control del cumplimiento de las obligaciones y adoptar las medidas convenientes para la incorporación de México en el contexto internacional... **se propone que en el Título II, referente a las personas morales, se incluya la regulación del impuesto corporativo a los dividendos o utilidades distribuidas, con el objeto de otorgar una mayor precisión a este supuesto.**

La búsqueda de esquemas más congruentes que otorguen una mayor facilidad tributaria, lleva a implementar la propuesta de precisar el régimen de ingresos por dividendos y ganancias distribuidas por personas morales. En tal sentido, se somete a consideración de esa Soberanía, la reestructuración de los supuestos de causación; de los ingresos que no serán acumulables y de los conceptos que incidirán en la determinación de la utilidad fiscal neta del ejercicio de la sociedad que distribuya dichos dividendos...

Dentro del conjunto de propuestas que el Ejecutivo a mi cargo presenta a esa Soberanía, las relativas al tratamiento de los residentes en el extranjero pretenden alentar la participación de éstos para el desarrollo nacional.

Con el objeto de enfrentar el reto que representa el mayor vínculo comercial, tecnológico y de inversión con el resto del mundo, así como para precisar las figuras aplicables a los inversionistas extranjeros y adecuar los esquemas fiscales a los tratamientos establecidos en los convenios para evitar la doble tributación, se hacen necesarios algunos ajustes a la Ley.

⁷⁹ Exposición de motivos de Diciembre 1989.

Por lo anterior, se amplía el concepto de establecimiento permanente, para incluir dentro del mismo la transformación de bienes o mercancías mediante la utilización de activos proporcionados por un residente en el extranjero y la actividad de un residente en el extranjero a través de un agente independiente que actúe como dependiente. Asimismo, se introduce la figura de la base fija para aquellas personas físicas residentes en el extranjero que presten en el país servicios personales independientes.

Con el objeto de que la contabilidad de un establecimiento permanente o base fija de un residente en el extranjero refleje en forma adecuada su utilidad, se propone una mecánica que considera las utilidades totales de dicho residente.

Adicionalmente, se proponen precisiones al concepto de fuente de riqueza de los ingresos de los residentes en el extranjero en materia de regalías, intereses, arrendamiento financiero, y enajenación de inmuebles, entre otros.

Por último, se sugieren ajustes a las tasas de retención aplicables a los ingresos por operaciones de arrendamiento financiero, enajenación de inmuebles y de acciones o títulos valor.⁸⁰

(El énfasis es nuestro)

3. Exposición de motivos del 31 de diciembre de 1998

“El Ejecutivo Federal a mi cargo, por su digno conducto, somete a la consideración del H Congreso de la Unión, la presente iniciativa del Decreto que modifica Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales.

El sistema fiscal es el instrumento con que cuenta el Estado para obtener los recursos necesarios para financiar los servicios públicos. Por mandato constitucional este instrumento debe cumplir con los principios de generalidad, equidad y proporcionalidad Asimismo, debe buscar que la estructura impositiva provoque las menores trabas al desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas evitando con ello afectar las

⁸⁰ Exposición de motivos de Diciembre de 1991.

posibilidades de crecimiento económico y la generación de empleos.

Las reformas efectuadas en las últimas dos décadas han permitido consolidar al sistema fiscal mexicano como eficiente, moderno y competitivo en el marco de una economía más abierta. No obstante, dicha transformación no fue acompañada en todos los casos con medidas tendientes a lograr los niveles recaudatorios requeridos por el país. En el periodo que va de 1980 a 1997, los ingresos tributarios del Gobierno Federal se redujeron en 0.72% del PIB.

Esta reducción de ingresos tributarios contrasta con los requerimientos de mayor gasto público tanto en lo social, derivado del incremento poblacional de cincuenta por ciento en el periodo señalado, como en lo relativo a infraestructura pública, producto de la transición hacia una economía abierta.

Si bien se ha avanzado en mejorar la eficiencia y equidad de nuestra estructura tributaria es posible avanzar aun más en estos aspectos corrigiendo algunas deficiencias. No obstante, **es prioritario avanzar en el fortalecimiento de la recaudación. Es claro que la función fundamental del Gobierno, es la de proveer servicios e infraestructura pública y que ello sólo se puede realizar adecuadamente en la medida en que se cuenten con los recursos suficientes.**

La iniciativa de modificaciones fiscales que se presenta a la consideración de ese H. Congreso plasma los resultados del análisis de nuestro sistema fiscal, constituyendo un paso importante en la dirección de mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal y particularmente, en el fortalecimiento de su capacidad recaudatoria.

Las propuestas que contiene la iniciativa se dividen en cinco grupos.

- Medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario

Fortalecimiento de los impuestos especiales

Combate a la evasión y elusión fiscal

- Medidas para promover la inversión

- Medidas para mejorar la equidad
- Medidas para fortalecer el federalismo fiscal
- Adecuaciones complementarias

I. Medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del Sistema tributario...

A. Ley del Impuesto Sobre la Renta...

4. Intereses considerados como dividendos

Con el objeto de combatir con mayor efectividad las prácticas de elusión fiscal, se sugiere modificar la Ley del impuesto sobre la renta para que los contribuyentes consideren como dividendos los intereses derivados de algunos créditos, aun cuando las autoridades fiscales no hayan ejercido sus facultades de comprobación.

Las nuevas modalidades bajo las que se efectúan créditos respaldados no se contemplan actualmente en la ley, por lo que se propone incorporarlas a este supuesto. Tal es el caso de las operaciones financieras derivadas, así como de los préstamos obtenidos por la adquisición de títulos, con los que se pueden generar efectos similares a los que resulta de dichos créditos.

5. Residentes en el extranjero

A efecto de precisar disposiciones o cerrar lagunas que han producido elusión fiscal en materia de residentes en el extranjero, se propone: ...

b) Incorporar un nuevo supuesto de fuente de riqueza para gravar algunos tipos de ingresos, que actualmente no se sujetan al impuesto sobre la renta aplicado a residentes en el extranjero, basado en el criterio de fuente pagadora

A. Ley de Impuesto Sobre la Renta

1. Reducción de la tasa impositiva para reinversión de utilidades

Con el fin de mantener la tasa impositiva a la renta empresarial en niveles competitivos y así fomentar la inversión y la generación de empleos, se propone a esa

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

Asimismo, **se prepone aplicar una tasa de 35% para las utilidades que se extraen de la empresa, lo que en conjunto con la tasa de retención propuesta para el pago de dividendos, refuerza el objetivo de promover la reinversión de utilidades.** La estructura planteada evita además ceder recaudación al extranjero.

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

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

III. Medidas para mejorar la equidad...

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Actualmente México aplica una tasa marginal máxima en el impuesto sobre la renta personal de 35%, mientras que los países de la OCDE aplican en promedio una de 44%. La menor tasa de nuestro país implica un traslado de

recaudación a esos países, ya que lo que no se le cobra al residente en el extranjero por los ingresos que obtiene por fuente de riqueza en territorio nacional, lo debe pagar en el país de residencia.

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

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

2. Gravamen sobre utilidades o dividendos distribuidos

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

3. Tasas de retención

Las medidas anteriores motivan la adecuación de diversas disposiciones para evitar distorsiones en las decisiones de inversión de las empresas entre emplear deuda o capital.

b) Aplicable a los ingresos que perciben residentes en el extranjero

En congruencia con los aumentos efectuados a las tasas del impuesto sobre la renta de personas físicas se propone adecuar las tasas de retención en el impuesto sobre la renta para residentes en el extranjero.

4. Utilidades o dividendos distribuidos

Para dar neutralidad al nuevo gravamen sobre dividendos y asegurar que en todos los casos en que corresponda se pague el impuesto sobre la renta retenido por ganancias o utilidades, se propone establecer que se considerarán como utilidades distribuidas las erogaciones no deducibles en el impuesto sobre la renta, la omisión de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, la utilidad fiscal determinada incluso presuntivamente por la autoridad fiscal, las modificaciones a la utilidad derivada de la determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones realizadas entre partes relacionadas.⁸¹

(El énfasis es nuestro)

4. Exposición de motivos del 30 de diciembre de 2001

"En ejercicio de la facultad constitucional concedida al Ejecutivo Federal, se somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, por el digno conducto de usted, la presente Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales.

Con la llegada al gobierno de esta nueva Administración, se han puesto en marcha una serie de acciones cuya finalidad es lograr un país que tenga entre sus ejes principales, una Nueva Hacienda Pública Distributiva, con la cual, sin duda, se podrá construir un México de menos contrastes y más justo. Este reto, se propone sea un compromiso compartido con la sociedad.

Desde esta perspectiva, las contribuciones más que una carga para el contribuyente, son un compromiso que el gobierno contrae para ofrecer servicios en la cantidad y calidad que demandan los mexicanos.

El impulso a la Nueva Hacienda Pública Distributiva permitirá sobre una base más amplia captar más recursos recurrentes e impulsar y fortalecer los programas sociales. De esta manera, un México de menos contrastes se construirá en la medida en que se generalice la contribución al gasto público, lo que posibilitará ampliar los programas para combatir la pobreza, mismos que hoy en día son insuficientes al cubrir

⁸¹ Exposición de motivos de Diciembre de 1998.

sólo 3.2 millones de hogares (13.3% de la población) que viven en pobreza extrema; apoyar a los jóvenes que hoy se quedan sin concluir su proyecto educativo para que tengan la posibilidad de terminarlo y puedan acceder a un nivel mejor de vida; atender las crecientes necesidades de infraestructura y conservarla en un estado óptimo de utilización mediante adecuados programas de mantenimiento de la misma; y depender menos del endeudamiento del país. Para ganar esta lucha, es condición necesaria eliminar la competencia desleal que produce la existencia de la economía informal y apoyar a la micro, pequeña y mediana empresa.

La Nueva Hacienda Pública Distributiva que se propone a esta Soberanía, se basa en criterios de estabilidad macroeconómica y flexibilidad microeconómica, creando compromisos compartidos entre gobierno y sociedad como una fórmula imprescindible para lograr un país más próspero, en donde el primero se compromete a ofrecer un sistema tributario eficiente, equitativo, moderno, competitivo y transparente, que reduzca los costos de cumplimiento y otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes; en tanto que la sociedad se responsabiliza a desarrollar una nueva cultura de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El nuevo sistema tributario que se propone a esta Soberanía consiste en:

Una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reformas, Adiciones y Derogaciones al Código Fiscal de la Federación y a las Leyes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Reformas y Adiciones a la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Esta reforma fiscal que hoy se somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, representa una oportunidad impostergable de mantener la congruencia en nuestras aspiraciones de alcanzar un México mejor para todos, especialmente para aquellos que tradicionalmente han carecido de lo más elemental y que hoy reclaman su derecho.

I. Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta

A lo largo de los últimos veinte años, el impuesto sobre la renta sufrió una importante transformación, sin que la misma haya reflejado un crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen ni en la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Se puede afirmar que el impuesto sobre la renta a cargo de las empresas cuenta con una estructura con cierto nivel de eficiencia, al no generar grandes distorsiones en la toma de decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, su estructura no ha permitido estimular el ahorro y la inversión productiva, la generación de empleos, ni mecanismos de equilibrio para el desarrollo regional de nuestro país, al tiempo que no ha brindado al erario público recursos acordes a su potencial recaudatorio.

La explicación de lo anterior se encuentra, en buena medida, en la incorporación paulatina de una serie de distorsiones en la estructura de este gravamen que, por su magnitud, han mermado los efectos positivos que resultan de un sistema impositivo de base amplia, armónicamente vinculado entre las empresas y sus accionistas.

Además, el asignarle a los impuestos funciones que no les son propias y establecer multiplicidad de mecanismos de excepción, lejos de tener un impacto favorable en el desarrollo de las empresas y en la economía familiar, ha incrementado la inequidad del sistema y su complejidad administrativa.

Para corregir las distorsiones en el funcionamiento del sistema, se requiere que el mismo contenga instrumentos bien orientados para fortalecer la inversión de las empresas en activos productivos, para acrecentar la planta productiva y para fomentar el desarrollo regional equilibrado de nuestro país.

En materia de extranjeros la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene una gran dispersión de tasas, atendiendo al tipo de ingreso, al tipo de beneficiario efectivo o al país de residencia del extranjero de que se trate.

En este sentido, en el impuesto sobre la renta, como en cualquier otro gravamen, la dispersión en las tasas de

retención genera incentivos claros a la elusión fiscal e incrementan las cargas administrativas y los costos de cumplimiento. En tal virtud, se requiere establecer una tasa general de retención para los extranjeros, aplicable para la mayoría de los ingresos que éstos perciban, dejando únicamente tasas de retención especial en aquellos ingresos que por su naturaleza así lo requieren.

Lo anterior no inhibiría la inversión en México, toda vez que las tasas a aplicar resultarían totalmente acreditables en el extranjero, por lo que no se causaría doble tributación.

Las anteriores razones han motivado al Ejecutivo Federal a mi cargo para proponer a esa Soberanía, una Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyas principales características se detallan a continuación:

B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Otros ingresos de las personas físicas

La Ley del Impuesto Sobre la Renta actualmente vigente establece un gravamen a cargo de las personas físicas equivalente al 5% del monto de los dividendos percibidos, incrementados con el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral al generar la utilidad que se transforma en dividendo.

Dicho gravamen se incorporó en el año de 1999 con el objetivo fundamental de crear un mecanismo indirecto para fomentar la reinversión de utilidades al incrementar el costo fiscal del consumo de los dividendos.

Considerando que la reforma hacendaria brinda la posibilidad de obtener mayores ingresos sin imponer un grado de presión fiscal que desincentive los flujos de inversión en nuestro país, el Ejecutivo Federal a mi cargo ha estimado conveniente proponer a esa Soberanía que la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta no contenga gravamen alguno sobre los dividendos.

De esta manera el impuesto pagado por las empresas a la tasa del 32% sobre las utilidades percibidas se constituye en pago definitivo del ingreso obtenido por la persona física, salvo que el nivel de ingresos totales de esta última implique que, al aplicar la tarifa correspondiente

le corresponda un impuesto sobre la renta con una tasa efectiva menor, caso en el cual la persona física podrá acumular los dividendos a sus demás ingresos, acreditar el impuesto pagado por la empresa y obtener del Fisco Federal la devolución correspondiente.⁸²

(El énfasis es nuestro)

Como resumen y compendio de cuanto antecede, cabe destacar que en ninguna de las exposiciones de motivos previamente citadas, el legislador hace referencia de las razones jurídicas que tomo en cuenta para establecer o determinar la aplicación de dicho factor de piramidación, ya que su aplicación en ningún momento ayuda a evitar la elusión fiscal, aumentar la recaudación tributaria o estimular la reinversión de utilidades a través de la cuenta de utilidad fiscal reinvertida; finalidades que el legislador claramente manifiesta seguir.

¿Son inconstitucionales las leyes por que se aparten de la exposición de motivos que le dio origen?

La siguiente jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede ayudar a resolver la anterior interrogante:

LEYES. NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE APARTEN DE LA EXPOSICION DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN. La Constitución de la República no instituye la necesaria correspondencia entre las leyes emanadas del Congreso de la Unión y las exposiciones de motivos que acompañan a las iniciativas que les dieron origen. El Constituyente no consideró a las exposiciones de motivos como elementos determinantes de la validez de las leyes, ni tampoco calificó la función que habrían de desempeñar en alguna de las fases de creación de las leyes. De ahí que **el Congreso de la Unión puede apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, modificar los textos propuestos y formular los que en su lugar formarán parte**

⁸² Exposición de motivos de Diciembre de 2001

de la ley, aunque éstos tengan alcances o efectos distintos o incluso contrarios a los expresados en la exposición de motivos por el autor de tal iniciativa. Por ello, desde el punto de vista constitucional, las exposiciones de motivos no condicionan en modo alguno las facultades del Congreso de la Unión para decidir y establecer las normas legislativas de acuerdo con su competencia.

Octava Época:

Amparo en revisión 5880/90. EPN Reyco, S.A. de C.V. 14 de enero de 1992. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 1360/90. Mueblería El Dorado, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

Amparo en revisión 1553/90. Muebles y Motos Rincón, S. A. de C. V. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

Amparo en revisión 1571/90. Maquinaria Agrícola Industrial y Refacciones, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

Amparo en revisión 1611/90. Almacenes Zaragoza, S.A. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes treinta y uno de marzo próximo pasado, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, José Antonio Llanos Duarte, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez e Ignacio Magaña Cárdenas: aprobó, con el número 15/92, la tesis de

jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausente: Santiago Rodríguez Roldán. México, D. F., a 10 de abril de 1992.⁸³

(El énfasis es nuestro)

Criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia que no compartimos y que pensamos se encuentran equivocado, ya que entonces ¿cual es la finalidad de tener una exposiciones de motivos, si el Congreso de la Unión puede arbitrariamente apartarse de las razones o motivos que dieron iniciativa a dicho ordenamiento jurídico?

5. Transgresión del principio de proporcionalidad tributaria

Independientemente de que en el contenido de las exposiciones de motivos supracitadas no se advierta o se haga alusión a la razón jurídica que tuvo el legislador para establecer el sistema adoptado en los numerales que se cuestionan, encontramos que dicho sistema resulta a todas luces ser una violación al principio de proporcionalidad tributaria,

El multiplicar el dividendo decretado por el factor de 1.4706 implica aumentar la base gravable. Lo anterior implica una grave violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que el patrimonio del socio o accionista únicamente se incrementa en la cantidad del dividendo decretado y no como ficticiamente se estableció en la disposición legal que se tilda de inconstitucional.

De lo anterior se sigue que los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violan la garantía de proporcionalidad tributaria. En virtud de que no atienden a la capacidad contributiva de

⁸³ Gaceta del Seminario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Pleno. Tomo 52. Abril de 1992. Tesis: P/J. 15/1992. p. 11.

los sujetos pasivos, toda vez que la base del gravamen no se determina en función a la riqueza susceptible de ser gravada, que en el caso la constituye el dividendo o utilidad distribuida, sino en una ficción establecida por el legislador.

Es decir, por ejemplo: si una sociedad genera y distribuye utilidades, por la cantidad de \$1,000.00 Pesos, ésta se encuentra obligada a efectuar, de acuerdo con el contenido de los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la siguiente operación:

1. Multiplicar \$1,000.00 por el factor de 1.4706, lo que da como resultado \$ 1,470.60.
2. Aplicar la tasa de 32 % (tasa fija) sobre esa cantidad, lo que da como resultado la cantidad de \$ 470.59.

Ahora bien, si en vez de multiplicar el dividendo por el factor previsto por el legislador, la sociedad se limitara aplicar la tasa fija del artículo 10 del 32% sobre la utilidad de \$1,000.00 se tendría como resultado la cantidad de \$320.00

Lo anterior pone de manifiesto que en el primero supuesto, esto es en la aplicación del mecanismo previsto en los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, el sujeto pasivo de la contribución no aplica la tasa fija del 32% sobre el dividendo percibido, ya que al multiplicar éste por el factor que se prevé aumenta el impuesto a pagar a \$470.59, cantidad que no corresponde a la renta real conforme a la cual se modifica el patrimonio del contribuyente.

Como resumen y compendio de cuanto antecede del contenido de los artículos 165 y 193 se advierte que lo que grava el legislador en materia de dividendos es la modificación positiva en el patrimonio del accionista con motivo del dividendo percibido, ya sea en efectivo o en

crédito, de tal manera que es en la medida en que aquél se percibe en la que se esta obligado al pago de la contribución, sin que se justifique el que a través de un factor se pretenda elevar la base gravable del tributo.

El hecho de que la reforma no tome en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente y que determine un aumento en la base gravable del tributo sin justificación jurídica para ello, como podría ser la actualización del ingreso percibido, trastorna el monto de la contribución que por vía de retención la sociedad que los distribuye debe enterar y que es resultado de una fantasía jurídica, ya que dicha cantidad no toma en cuenta la capacidad contributiva real del socio.

Consecuentemente, es evidente que dicho precepto no satisface el principio de proporcionalidad tributaria por que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Sirven de ilustración a las anteriores reflexiones la siguiente jurisprudencia sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual a la letra dice:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el 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.

Novena Época:

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999,

la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.⁸⁴

(El énfasis es nuestro)

Es más que evidente que el establecimiento del factor de 1.4706 es opuesto a la garantía de proporcionalidad, en razón de que altera, sin justificación jurídica, el ingreso obtenido por las utilidades distribuidas. Por lo cual y de acuerdo con los criterios que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los últimos años si se llegará a impugnar dicha falla legislativa es probable que la autoridad lo declare fundado para el único efecto de que se omita la aplicación del factor de 1.4706 previsto en el referido numeral para el cálculo del gravamen lo que representaría un ahorro considerable para los socios y accionistas.

La siguiente tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación robustece y sustenta nuestros argumentos:

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A SOCIEDADES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO QUE SE OBTENGA DE APLICAR LA TASA DEL 5% SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE MULTIPLICAR AQUÉLLOS POR EL FACTOR PREVISTO EN EL PROPIO ARTÍCULO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Si se toma en consideración que el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que las personas tributen de conformidad con su auténtica capacidad contributiva, de manera tal que la base gravable atienda a la renta o ingreso efectivamente percibido por el sujeto pasivo de la contribución, pues de acuerdo con el criterio sostenido por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de

⁸⁴ Seminario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P/J. 109/99. p. 22.

Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, resulta inconcuso que el artículo 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que regula la distribución de dividendos a sociedades residentes en el extranjero, estableciendo que las sociedades residentes en México que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere la propia fracción, deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar aquéllos por el factor de 1.5385, transgrede el mencionado principio constitucional. Ello es así, porque, por un lado, del contenido de las exposiciones de motivos de los decretos que reformaron la mencionada ley en materia de dividendos, no se desprenden las razones jurídicas que tomó en cuenta el legislador para el establecimiento del aludido factor ni los lineamientos conforme a los cuales se fijó y, por otro, porque el sistema previsto en el referido artículo 152, fracción I, último párrafo, no toma en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente, sino que determina un aumento en la base gravable del tributo a través de la aplicación del citado factor, sin justificación jurídica para ello, es decir, altera el monto de la contribución que por vía de retención de la sociedad que los distribuye debe enterar a las oficinas recaudadoras, sin que haya operado en la realidad un cambio en el patrimonio de los causantes que los afecte en forma positiva, sino como resultado de una mera ficción, o lo que es lo mismo, sin atender a la capacidad contributiva real de los contribuyentes sujetos al régimen de dividendos, por lo que el socio o accionista tributa en una proporción mayor a la renta real efectivamente percibida. **Atento lo anterior, la concesión del amparo cuando se reclame el mencionado precepto, tendrá por efecto la inaplicabilidad del aludido factor para el cálculo del impuesto correspondiente, de tal manera que para la determinación del monto de la contribución debe considerarse exclusivamente la tasa del 5% sobre los ingresos derivados de la distribución de dividendos.**

Novena Época:

Amparo en revisión 1109/2000. Eli Lilly and Company. 30 de marzo de 2001. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Nota: La tesis citada aparece publicada con el rubro:
"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA
POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS
PÚBLICOS."⁸⁵

(El énfasis es nuestro)

⁸⁵ Seminario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Tomo: XIII Mayo de 1999. Tesis: 2a. LXIX/2001. p. 447.

Conclusiones

Primera. El resultado o producto de la legislación es la ley. Cuerpo normativo que en el caso específico del la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente es formado por el conjunto de preceptos publicados por el legislador en el Diario Oficial de la Federación el pasado 2 de Enero de 2002.

Segunda. La fórmula de imposición de la renta comúnmente varía de un país a otro, ya que ésta busca satisfacer necesidades sociales, políticas y económicas. Conjunción de factores que utópicamente podrían presentarse en la misma magnitud en dos Estados distintos, por lo que Ley del Impuesto Sobre la Renta de un país es un reflejo de su evolución y maduración política, económica y social.

Tercera. El espíritu del impuesto sobre la renta es gravar todos los ingresos que obtengan las personas jurídicas, es decir las personas físicas y morales. Consecuentemente, son objeto del impuesto sobre la renta los ingresos de naturaleza civil como los derivados por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, así como los ingresos de derecho público, como es el caso de los estímulos fiscales. Lo anterior, en el derecho mexicano, deriva del contenido del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Cuarta. No obstante que los ingresos constituye el objeto del impuesto sobre la renta nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, o algún otro ordenamiento jurídico mexicano, contienen una definición para esta voz. Nuestra visión de la palabra ingreso es que por él debe

de comprenderse toda cantidad que modifique de manera positiva y real el haber patrimonial de una persona y que en materia de dividendos radica precisamente en la modificación positivas del patrimonio del accionista con motivo de las utilidades percibidas, ya sea en efectivo o en crédito.

Quinta. El Poder Legislativo al momento de establecer normas tributarias se encuentra ante una serie de delimitantes que varios autores conceptualizan bajo el término de potestad normativa tributaria y que su contenido se diferencia de la función administrativa que el Poder Ejecutivo tiene a su cargo, que en materia tributaria en gran parte se delimita en aplicar las normas fiscales.

Sexta. El ejercicio de la potestad normativa tributaria de la cual nace la obligación contributiva debe ser congruente con el marco constitucional previamente establecido, ajustándose a una serie de principios constitucionales que en su conjunto constituyen parte de lo que la doctrina jurídica clasifica como derechos subjetivos públicos de los gobernados. A través de los cuales el Estado logra crear un punto de equilibrio dentro de la frágil relación: A. Gobernado – Gobernante (abarcando sus tres niveles de gobierno) y B. Federación - Estado - Municipio.

Séptima. Estos principios tan importantes en materia tributaria, por su vinculación con el ejercicio de la potestad normativa tributaria, son: A. El principio de legalidad, B. El principio de proporcionalidad y equidad, C. El principio de relación con el gasto público y D. El principio de generalidad, igualdad y prohibición de leyes privativas.

Octava. La omisión de cualquiera de estos principios genera un grave perjuicio en contra de los gobernados, ya que los particulares quedan prácticamente a la arbitrariedad de la autoridad. El acatamiento

del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que cuando los actos de autoridad se formulen en contravención al mandato legal, deben ser corregidos procediendo la revocación, la declaración de nulidad, o el otorgamiento del amparo contra tal acto, dependiendo de la vía intentada por el gobernado para impugnar el acto administrativo que ilegalmente afecta la esfera de sus derechos.

Novena. La nueva Ley del Ingreso Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Enero de 2002, contempla importantes cambios en la mayoría de sus rubros, a pesar de que continúa utilizando la misma estructura que la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980.

Décima. De entrada, encontramos que el legislador cumple de manera satisfactoria con el principio de legalidad plasmado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pero sorprendentemente el legislador abandona por completo su técnica jurídica al momento de redactar el contenido de varios de los sus preceptos que forman el cuerpo de la ley, creando un estado de inseguridad jurídica y de arbitrariedad, como es en el caso del sistema que grava la distribución de dividendos.

Décima primera. Nuestro punto de partida para demostrar lo anterior es el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. Precepto que señala los supuestos bajo los cuales los ingresos que obtengan las personas jurídicas, tanto físicas como morales, por dividendo y en general por cualquier ganancia distribuida por una persona moral se considerará que su fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional.

Décima segunda. Por su parte, el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, señala el sistema o procedimiento de cálculo del impuesto generado por motivo de ingresos por el reparto de dividendos, destacando el hecho que obliga a las sociedades mercantiles que reparten utilidades a calcular y enterar el monto correspondiente por tal gravamen.

Décima tercera. De la lectura de los dos anteriores preceptos, podemos desprender los dos siguientes elementos del gravamen: A. El objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que obtengan los sujetos pasivos de la contribución (los socios o accionistas) por motivo del reparto de dividendos y B. El deber jurídico que tienen las sociedades mercantiles que distribuyen dividendos, consiste en calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los dividendos percibidos que no provengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta. Obligación que trae consigo explícitamente la responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento.

Décima cuarta. Dividendo deriva de la voz dividir que proviene del latín *dividere* que significa separar. Los dividendos, contablemente, representan el capital ganado que se encuentra representado por las ganancias de cualquier tipo acumuladas en la sociedad mercantil. Asimismo, encontramos que el derecho de los accionistas de percibir dividendos es un derecho personal del cual no pueden ser excluidos. Los dividendos generalmente se fijan en dinero y vence de inmediato con la resolución de la asamblea general de accionistas que decreta su reparto

Décima quinta. Las distintas modalidades mediante las cuales una persona moral puede distribuir dividendos son: A. Dividendos ordinarios en efectivos o en bienes, B. Dividendos en acciones, C.

Dividendos por disminución de capital y D. Dividendos por liquidación de la sociedad.

Décima sexta. Los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente definen lo que se considera como dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México para efectos del impuesto sobre la renta.

Décima séptima. Debido a que los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente emplean el término personas morales, debemos entender que la ley no restringe el gravamen a las distribuciones de utilidades que efectúen las sociedades mercantiles, sino que hace alusión a toda clase de sociedades, consecuentemente también causan este impuesto las utilidades que distribuyan las sociedades de carácter civil.

Décima octava. Existe diferencia entre la voz dividendos y utilidades, ya que legalmente procede denominar distribución de utilidades al ingreso que perciben los socios de una sociedad de personas y dividendos a los ingresos que perciben los accionistas en una sociedad de capital.

Décima novena. De acuerdo con los artículos 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente los efectos fiscales por la distribución de dividendos se generan hasta el momento efectivo de su pago por parte de la persona moral residente en el territorio nacional, por lo que el impuesto que en su caso se genere se enterará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en que se pagaron los dividendos o utilidades, siendo obligación de las sociedades mercantiles que distribuyan dividendos calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los ingresos percibidos por los accionistas. Obligaciones

jurídicas que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente reitera en el contenido de sus artículos 165 y 193.

Vigésima. Si bien es cierto que las personas morales que distribuyan dividendos tienen a su cargo la determinación y el pago del impuesto relativo, también lo es, que lo efectúan bajo el carácter de retenedores del impuesto y no como contribuyentes directos del mismo. Figura jurídica que ciertamente al fisco le resulta favorable utilizar, en virtud de que garantiza una recaudación eficiente y segura, ya que el carácter de retenedor trae consigo implícitamente aparejada la figura jurídica de la responsabilidad solidaria; motivo por el cual, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria encontramos que las sociedades mercantiles son responsables solidarias de su cumplimiento en lo principal. Obligación jurídica que encuentra su fundamento en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Vigésima primera. De acuerdo con el 86, fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, también son obligaciones de las personas morales que distribuyen dividendos llevar a cabo el pago de los mismos mediante cheque nominativo no negociable a nombre del socio, o a través de una transferencia de fondos a una cuenta a nombre del accionista. Adicionalmente, al efectuarse el pago de dividendos la persona moral deberá entregar al perceptor una constancia, en donde se indique su monto y si provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de dividendos netos que deban llevar las sociedades de inversión de renta variable o de las utilidades que no han pagado el impuesto corporativo.

Vigésima segunda. El sistema o procedimiento de cálculo del gravamen por motivo de ingresos por dividendos se encuentra previsto por los artículos 11, 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y consiste en multiplicar el monto de los dividendos, que no

proviengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta por el factor de 1.4706 y sobre dicha cantidad aplicar la tasa señaala en el artículo 10 del ordenamiento jurídico en trato.

Vigésima tercera. Los artículos 165 y 193 devienen inevitablemente de inconstitucional, toda vez que gravan el ingreso obtenido por la distribución de utilidades, pero no permite deducción alguna. Lo que trae como consecuencia que dicho tributo se aparte de la autentica capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al no considerarse el valor real de sus ingresos pues al impedirseles restar de ellos las erogaciones que se efectúan de manera necesaria e imprescindible para obtener el ingreso, es claro que no se está gravando su capacidad contributiva real y auténtica, lo que se traduce en que el impuesto en estudio sea irremediamente inconstitucional por violar la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional.

Vigésima cuarta. La proporcionalidad en las contribuciones es un concepto complejo, pero en síntesis consiste en gravar a los contribuyentes en función a su autentica capacidad contributiva, aun cuando esta premisa pueda variar dependiendo del tipo de contribución de que se trate. Todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva. De los anteriores argumentos se advierte que en el sistema fiscal de nuestro país, para que un impuesto directo que grave el ingreso respete las garantías de proporcionalidad tributaria, es imprescindible que el legislador, al establecerlo, desde luego permita al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria disminuir de la base del impuesto, esto es, de los ingresos brutos obtenidos, todas aquellas erogaciones en que tuvo que incurrir el contribuyente, precisamente para poder obtener los ingresos.

Vigésima quinta. La equidad tributaria consiste en que la ley debe dar un trato igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación de hecho, es decir, consiste en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley fiscal. Aplicando las anteriores consideraciones doctrinales y judiciales al caso en estudio, resulta que el artículo 165 y 193 no cumplen con la invocada garantía de equidad tributaria.

Vigésima sexta. El tributo que se estudia deviene irremediabilmente en inconstitucional por virtud de que no da un trato igual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias. Del análisis de estos dispositivos, las personas morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidas se encuentran obligadas al pago del 32% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidas por el factor de 1.4706, mientras que las personas morales residentes en el país, de acuerdo con el contenido del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se encuentran obligadas a acumular los ingresos por dividendos o utilidades distribuidas.

Vigésima séptima. De una interpretación armónica de los artículos en trato podemos desprender, entre otros, que el legislador considera como ingreso por utilidades distribuidas, las ganancias repartidas por las sociedades residentes en México en favor de sus accionistas, pero, si la renta gravable tratándose del régimen de dividendos la constituye precisamente el monto de esas utilidades en razón de que modifican de manera positiva el ingreso de quienes las perciban al aplicar el factor de 1.4706 se modifican los ingresos, estableciendo de tal suerte una base gravable que no corresponde al ingreso real que las personas que lo reciben.

Vigésima octava. La capacidad contributiva del impuesto sobre dividendo o utilidades distribuidas se debe mediar conforme al propio dividendo o utilidad, debido a que resulta el único elemento del objeto del gravamen susceptible de ser cuantificado. Así las cosas, la base del impuesto en estudio, debe consistir en el monto del dividendo o utilidad distribuida, al ser la riqueza o capacidad contributiva imputada con la carga tributaria.

Vigésima novena. Los artículos 165 y 193 del ordenamiento en trato, establece que la base del impuesto impugnado se determine multiplicando los dividendos o utilidades por el factor de 1.4706. Como se puede apreciar, la base del impuesto no es el ingreso que obtenga el accionista derivado de las utilidades que se le distribuyan por parte de la persona moral, sino que la base del tributo la constituye el resultado de multiplicar, el ingreso obtenido por el factor de 1.4706. Lo anterior desatiende el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el haber patrimonial del socio o accionista se incrementa en la cantidad obtenida por conceptos de dividendo, y no como de manera irreal se establece en los artículos en estudio mediante la multiplicación del ingreso por el factor referido, con lo cual se determina la base del tributo.

Trigésima. En ninguna de las exposiciones de motivos el legislador hace referencia de las razones jurídicas que tomo en cuenta para establecer o determinar la aplicación de dicho factor de piramidación, ya que su aplicación en ningún momento ayuda a evitar la elusión fiscal, aumentar la recaudación tributaria o estimular la reinversión de utilidades a través de la cuenta de utilidad fiscal reinvertida; finalidades que el legislador claramente manifiesta seguir

Trigésima primera. Independientemente de que en el contenido de las exposiciones de motivos no se advierta o se haga alusión a la razón jurídica que tuvo el legislador para establecer el sistema adoptado (consistente en multiplicar el ingreso derivado de la distribución de utilidades por el factor de 1.4706 y sobre dicha cantidad aplicar la tasa señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) dicho factor o sistema resulta a todas luces ser una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Trigésima segunda. Al efectuar la aplicación del mecanismo previsto en los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, el sujeto pasivo de la contribución no aplica la tasa fija del 32% sobre el dividendo percibido, ya que al multiplicar éste por el factor que se prevé aumenta el impuesto a pagar a una cantidad que no corresponde a la renta real conforme a la cual se modifica el patrimonio del contribuyente (Lo anterior tomando en cuenta que el objeto del tributo como ya se ha visto, lo constituyen los ingresos en términos del artículo 165 y 193 del ordenamiento en trato).

Trigésima tercera. El hecho de que la reforma no tome en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente y que determine un aumento en la base gravable del tributo sin justificación jurídica para ello, como podría ser la actualización del ingreso percibido, trastorna el monto de la contribución que por vía de retención la sociedad mercantil que los distribuye debe enterar y que es resultado de una fantasía jurídica, ya que dicha cantidad no toma en cuenta la capacidad contributiva real del socio.

Trigésima cuarta. Es evidente que dicho mecanismo no satisface el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31

fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Bibliografía

A. Doctrina

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. *Tratado De Sociedades Mercantiles Con Énfasis En La Sociedad Anónima*. Editorial Porrúa. Primera Edición. México. 2001.
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, Primera Edición. México. 1982.
3. BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal. El Regimen Federal Mexicano*. Antigua Librería Robredo. Primera Edición. México. 1964.
4. CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta, S.R.L. Vigésimaprimer Edición. Argentina. 1989.
5. CALVO NICOLAU, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. Themis. Primera Edición. México. 1995.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. Primera Edición. México. 1998.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford University Press. Cuarta Edición. México. 2000.

8. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Primera Edición. México. 1981.
9. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976.
10. DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA. Fundación Tomás Moro. Primera Edición. Espasa Calpe, S.A. España. 1998.
11. DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Impuestos. Obra Para Cátedra Universitaria*. DOCAL Editores, S.A. Primera Edición. México. 1976.
12. ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA. Editorial Civitas, S.A. Primera Edición. España. 1995.
13. ESCORZA LEDESMA, Juan. *Tratado Práctico Del Impuesto Sobre la Renta*. Cárdenas Editor y Distribuidor. Primera Edición. México. 1971.
14. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975.
15. FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. Treintava Edición. México. 1994.
16. FRISCH PHILIPP, Walter. *Sociedad Anónima Mexicana*. Oxford University Press, Cuarta Edición. México. 1996.
17. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Editorial Porrúa, S.A. Cuadragésimo Sexta Edición. México. 1994.

18. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principio de las Ciencias de las Finanzas*. Roque de Palma Editor, Primera Edición. Buenos Aires. 1959.
19. GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. De Palma, Tercera Edición. Buenos Aires. 1978.
20. HERRERA, Mario. *El Dividendo En las Sociedades Industriales y Comerciales. Naturaleza. Determinación. Distribución. Titularidad*. Editorial Cultura. S.A. Primera Edición. México.
21. LUCERO ESPINOSA, Manuel. *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Ante el Tribunal Fiscal de la Federación*. Editorial Porrúa, S.A. Sexta Edición. México. 2000.
22. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Decimacuarta Edición. México. 1999.
23. NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo*. F.C.E., Colección Popular 513. Primera Edición. México. 1995.
24. OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 1967.
25. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario Para Juristas*. Mayo Ediciones S. de R. L., Primera Edición. México. 1987.
26. PEREZ INDIA, Luis. *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*. Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición. México. 2001.
27. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 2001.

28. SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 1999.
29. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford University Press. Segunda Edición. México. 2000.
30. UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001.

B. Leyes, reglamentos y decretos

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.
2. Código Fiscal de la Federación vigente.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1990
5. Exposición de motivos de Diciembre 1989.
6. Exposición de motivos de Diciembre de 1991.
7. Exposición de motivos de Diciembre de 1998.
8. Exposición de motivos de Diciembre de 2001.

C. Jurisprudencias y tesis

1. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Tomo: VII. Abril de 1991. Tesis: 3a./J. 18/91. p. 24.

2. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. Tomo: V. Febrero de 1997. Tesis: IV.1o. J/1. p. 665.
3. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.
4. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Tomo: XI. Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. p. 35.
5. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V. Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97. p. 43.
6. Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: Tomo I. Parte HO. Tesis: 367. p. 339.
7. Apéndice de 1995. Sexta Época. Instancia: Pleno. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 222. p. 211.
8. Seminario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 91-96. Primera Parte. p. 173.
9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: VII. Marzo de 1998. Tesis: P./J. 18/98. p. 7.
10. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 115-120. Primera Parte. p. 85.
11. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 89. Primera Parte. p. 25.

12. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 170. p. 171.
13. Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 275. p. 256.
14. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V, Fecha: Junio de 1997 Tesis: P./J. 42/97. p. 36.
15. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Fecha: Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.
16. Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: I, Parte HO. Tesis: 387. p. 358.
17. Gaceta del Seminario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Pleno. Tomo 52. Abril de 1992. Tesis: P./J. 15/1992. p. 11.
18. Seminario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.

