

Breves Fiscales

Autor: Lic. Teresa del Pilar López Carasa Quiroz— Socia

Legal Fiscal

Coautor: Lic. Hilda Gabriela Pichardo Madariaga — Socia

13 de julio de 2011

Dividendos fictos, ¿es legal liquidarlos a una persona moral?

Recientemente, las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, al revisar a contribuyentes –personas morales– y, a su juicio, determinar una omisión de ingresos, paralelamente han liquidado lo que en el lenguaje fiscal se conoce como “dividendos fictos”.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, define a las ficciones jurídicas como “*construcciones ideales*” que se hacen en las normas de derecho, a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o *para provocar una realidad deseada e inexistente*, con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos.

No obstante, esa realidad inexistente que pretenden aplicar las autoridades fiscales al determinar dividendos fictos a personas morales, en nuestra opinión resulta contraria a derecho, como se expone a continuación:

Una vez determinada la omisión de ingresos, en sus resoluciones, en ocasiones las autoridades a la vez determinan un impuesto a cargo de las personas morales en términos de lo dispuesto por el artículo 165, tercer párrafo, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en relación con el artículo 11 del mismo ordenamiento legal, bajo el argumento de que “el contribuyente revisado *se encuentra afecto* al Impuesto sobre la Renta de los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales, de conformidad con el artículo 165, primer y tercer párrafos, fracción IV en relación con el artículo 11, primer párrafo y 10, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003”, en virtud que “es obligación de las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades calcular y enterar el impuesto correspondiente de los mismos”.

No obstante, la autoridad interpreta y aplica indebidamente lo dispuesto por el artículo 165, fracción IV de la LISR, ya que dicho precepto prevé la obligación para las personas físicas de acumular a sus demás ingresos, los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales, en caso que éstas hayan omitido ingresos.

Lo anterior resulta en una transgresión al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF), mismo que señala que las disposiciones fiscales que establecen cargas a las particulares y que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

En efecto, el artículo 165 de la LISR es una disposición que debe aplicarse de manera estricta, al referirse a uno de los elementos del impuesto, como lo es el sujeto.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



En relación con lo anterior, la fracción IV de dicha Ley dispone que las omisiones de ingresos –de personas morales–, se considerarán dividendos o utilidades distribuidos a personas físicas, por lo que éstas deberán acumularlos a sus demás ingresos.

Por tanto, el artículo 165 de la LISR que pretenden aplicar las autoridades a las personas morales revisadas, no puede ser fundamento para obligarlas al pago del ISR por este concepto, puesto que dicho precepto se encuentra contenido en el Título IV de la LISR denominado expresamente “De las Personas Físicas”, en cual se encuentra dentro del capítulo VIII denominado “De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales”, mismo que regula los ingresos relativos a dividendos o utilidades que perciban las *personas físicas*, quienes deberán acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades, como se transcribe a continuación:

“TÍTULO IV

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

CAPÍTULO VIII

DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES

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

[...]

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

[...]

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

[...]” (Énfasis añadido)

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



En este sentido, de la lectura del precepto legal transcrito, claramente se desprende la obligación para **la persona física** de asimilar a dividendo el ingreso que hubiera sido omitido por la persona moral.

Así, conforme a una interpretación sistemática¹ de las disposiciones fiscales en comento, es claro que la obligación de acumular el dividendo o utilidad presunta en términos de la fracción IV del artículo 165 de la LISR está dirigida a las personas físicas, **en el supuesto en que las personas morales hubiesen omitido ingresos**, ya que la hipótesis que se plantea tiene como finalidad determinar un ingreso acumulable por dividendos o utilidades a la **persona física**.

Por otro lado, suponiendo sin conceder que la interpretación de la autoridad fiscalizadora sea en el sentido que al haberse originado una omisión de ingresos para la persona moral, se “infiera” que ésta distribuyó dividendos, de igual manera resulta inaplicable lo dispuesto por el artículo 165, tercer párrafo, fracción IV de la LISR, en virtud que ese supuesto no se encuentra contenido en el capítulo de Personas Morales de la LISR ni se desprende del artículo 165 comentado, pues éste prevé como ha quedado señalado, un único supuesto para la acumulación de dividendos *por las personas físicas*, tratándose de ingresos omitidos por personas morales.

Asimismo, si bien el artículo 11 de la LISR señala que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que les corresponda, piramidado, lo cierto es que en primer término se debe acreditar que la persona moral se ubicó en el supuesto de haber distribuido un dividendo o utilidad.

No se omite mencionar que el último párrafo del artículo 11 de la LISR señala que las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 165, fracciones I y II de dicha Ley, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades aplicando sobre los mismos la tasa establecida en el artículo 10 de dicha Ley.

No obstante, dicho precepto únicamente hace referencia a los supuestos previstos en las fracciones I y II del artículo 165 de la LISR, por lo que es evidente que el supuesto contenido en la fracción IV no se encuentra regulado por el último párrafo del artículo 11 en cuestión².

Conforme a lo expuesto, en el caso sujeto a estudio, se puede concluir que la autoridad fiscalizadora se encuentra interpretando y aplicando indebidamente lo dispuesto en el artículo 165, fracción IV de la LISR.

En relación con lo anterior, conviene señalar que la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través del oficio número **600-04-02-2010-70388**, del 14 de diciembre de 2010, dio a conocer a los contribuyentes a través de su portal de internet, los **CRITERIOS NORMATIVOS** aprobados en el segundo semestre de 2010, entre los cuales se encuentran:

¹La interpretación sistemática de las normas se orienta por las relaciones que una norma guarda con las demás integrantes de un mismo concepto, principio o institución jurídica, de las cuales se deriven otras relaciones con el resto del sistema normativo, de tal manera que se descubra el sentido orgánico y coherente de los efectos y alcances de dicha norma.

²Considerar lo contrario, incluso implicaría un doble pago del impuesto para la persona moral, ya que por una parte, estaría obligada al pago por el supuesto ingreso omitido y, por otra, por concepto del dividendo “ficto” que la autoridad pretende determinar a su cargo, ya que este dividendo deriva de la supuesta omisión de ingresos de la persona moral (por la que se tendría que pagar el impuesto) y proviene de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (en donde se pagó el impuesto correspondiente).

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

“Impuesto sobre la renta por dividendos o utilidades. Cálculo del impuesto por los montos que se consideran dividendos o utilidades distribuidos.

El artículo 11, primer párrafo, primera hipótesis de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades, deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos dividendos o utilidades.

El mismo artículo, en su último párrafo, dispone que las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 165, fracciones I y II de la Ley citada, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades.

En este sentido, las personas morales que actualicen los supuestos previstos en el artículo 165, fracciones III, IV, V y VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no deberán calcular el impuesto sobre los montos que se consideran dividendos o utilidades distribuidos ya que el numeral 11, último párrafo no les establece dicha obligación.”

“Dividendos o utilidades distribuidos. Acumulación a los demás ingresos por parte de las personas físicas.

El artículo 165, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades.

El mismo artículo, en su tercer párrafo, dispone que para los efectos de dicho numeral también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los supuestos previstos en las fracciones del propio artículo 165 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otros, aquel previsto en la fracción V, la utilidad fiscal determinada, incluso presuntivamente, por las autoridades fiscales.

En este sentido, se considera que las personas físicas son los sujetos obligados a acumular a sus demás ingresos, como dividendos o utilidades distribuidos, los supuestos previstos en las distintas fracciones del artículo 165 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.” (Énfasis añadido)

De los criterios normativos transcritos, se convalida la postura en el sentido que las personas morales no deberán calcular el impuesto sobre los montos que se consideren dividendos o utilidades distribuidos en términos de la fracción IV del artículo 165 de la LISR, ya que el numeral 11, último párrafo de la LISR, no les establece dicha obligación.

Asimismo, dichos criterios señalan que las personas físicas (y no las personas morales) son los sujetos obligados a acumular a sus demás ingresos, como dividendos o utilidades distribuidos, los supuestos previstos en las distintas fracciones del artículo 165 de la LISR.

En este sentido, el contenido de los criterios normativos recientemente publicados, corroboran el argumento planteado en el sentido que la persona moral no se encuentra obligada a acumular los

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



dividendos fictos, en términos de la fracción IV del artículo 165 de la LISR, pues en primer término, la obligación de acumular es para la persona física, aunado al hecho que dicha fracción no se encuentra prevista por el artículo 11 de la LISR.

Finalmente conviene señalar que dichos criterios normativos fueron dados a conocer a los contribuyentes conforme al artículo 35 del CFF, mismo que señala que los funcionarios fiscales facultados debidamente –como lo es el caso de la Administración General Jurídica del SAT³–, podrán dar a conocer a las diversas dependencias **el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales**, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

Asimismo, a pesar que el criterio normativo en cuestión no ha sido publicado en el DOF, en términos del artículo 6 del Reglamento Interior del SAT, **todos los trabajadores de base o de confianza del Servicio de Administración Tributaria, estarán obligados a aplicar**, entre otros, **las disposiciones jurídicas o instrucciones que emitan las unidades administrativas competentes**.

Por tal motivo, conforme a su reglamentación interna, la autoridad fiscal se encuentra obligada a acatar y aplicar dichos criterios, por lo que las resoluciones que se funden en dicho precepto - conforme al análisis efectuado por la Administración General Jurídica del SAT a través de los criterios normativos interno-, resultarán ilegales.

En efecto, la emisión de los criterios normativos en cuestión, en el sentido que el artículo 165, fracción IV de la LISR no puede servir de fundamento para determinar la obligación para la persona moral de acumular dividendos fictos, indica la postura jurídica que las autoridades del SAT deberán adoptar.

Con base en los argumentos expuestos, consideramos que aquellos contribuyentes –personas morales– que hayan sido revisados y liquidados sobre este tema, cuentan con los elementos para obtener resoluciones favorables en este apartado, al tratarse de una interpretación errónea por parte de la autoridad, máxime que esta situación ha sido confirmada por el propio SAT, a través de los criterios normativos comentados.

³En términos de lo dispuesto por el artículo 22, fracción II del Reglamento Interior del SAT.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.