

308909



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

33
2ej-

"ANALISIS DEL CONCEPTO DE UTILIDAD Y SU
DISTRIBUCION EN LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA"

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

T E S I S
QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA EL ALUMNO:
SERGIO ARTURO TIBURCIO TIBURCIO

DIRECTOR DE TESIS:
LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

Página

INTRODUCCION

I

CAPITULO I

ANALISIS HISTORICO

I.1	Ley Del Centenario	1
I.2	Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas	2
I.3	Reglamento de la Ley del 21 de febrero de 1924	4
I.4	Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925	5
I.5	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925	6
I.6	Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho	7
I.7	Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941	9
I.7.1	Reforma de fecha 20 de enero de 1943 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	12
I.7.2	Reforma de fecha 10. de marzo de 1945 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	13
I.7.3.	Reforma de fecha 29 de diciembre de 1950 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	14
I.8	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	17
I.9	Ley del Impuesto sobre utilidades excedentes	18
I.10	Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953 en vigor a partir del 10. de enero de 1954	18
I.10.1	Reforma de fecha 28 de diciembre de 1961 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953	20

	Página	
I.11	Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964	25
I.12	Reformas y adiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta durante el periodo transcurrido del año de 1965 a 1978	27
I.13	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en el periodo de 1979 a 1980	36
I.14	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en el periodo de 1981 a 1982	43
I.15	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en el periodo de 1983 a 1984	50
I.16	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en el periodo de 1985 a 1986	56
I.17	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1987	58
I.18	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1988	64
I.19	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1989	65
I.20	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1990	67
I.21	Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1991	70

CAPITULO II

DETERMINACION DE UTILIDADES

II.1	Legislación Mercantil	73
II.1.1	Código de Comercio	73
II.1.1.1	Obligaciones de los Comerciantes	74
II.1.2	Ley General de Sociedades Mercantiles	81
II.1.2.1	Concepto de Utilidades	82
II.1.2.2	Concepto de Balance	90

	Página
II.1.2.3 Determinación y Distribución de Utilidades	102
CAPITULO III	
CRITERIOS EN LA DISTRIBUCION DE UTILIDADES	
III.1 Consideraciones Generales	105
III.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941 y su Reglamento	106
III.2.1 Utilidad	106
III.2.2 Reforma de fecha 20 de enero de 1943 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	107
III.2.3 Reforma de fecha 10. de marzo de 1945 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	108
III.2.4 Reforma de fecha 29 de diciembre de 1950 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	109
III.2.5 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941	110
III.3 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953	112
III.3.1 Artículo 40. transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953	115
III.3.2 Reforma de fecha 28 de diciembre de 1961 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953	120
III.4 Ley del Impuesto sobre la Renta en el período comprendido de 1983 a 1984	121
III.4.1 Ley del Impuesto sobre la Renta en 1983	121
III.4.2 Argumentación en contra	132
III.4.3 Ley del Impuesto sobre la Renta en 1984	135
III.5 Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1991	136
CAPITULO IV	
CONCLUSIONES	148

INTRODUCCION

Como es bien sabido, las personas físicas, para el desarrollo de sus operaciones, comúnmente buscan interrelacionarse a través de una persona moral, la cual es aquella que cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio, distinta a la de los miembros que la forman.

En ese orden, la figura jurídica, dada la ficción del derecho más utilizada en el mundo de los negocios, es la sociedad anónima, por ser la que presenta mayores ventajas en cuanto a su estructura y funcionalidad.

Así las cosas, resulta relevante que la unión concebida bajo esa estructura jurídica tenga como fin o propósito la obtención de ganancias o utilidades, que en su momento pertenecerán al accionista o socio de acuerdo al monto de las aportaciones que hubiere efectuado para la consecución del fin social deseado.

El presente trabajo que se pone a consideración de los señores sinodos, tiene por objeto establecer el alcance en la determinación y distribución de las utilidades de las personas morales bajo la luz de las disposiciones contenidas en la legislación mercantil y en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el análisis de esta investigación nos hemos dado cuenta que nuestra doctrina tributaria en materia del impuesto sobre la renta y en especial del tema que nos ocupa, no es abundante como sucede en otras ramas contenidas en el mundo del ser y del deber ser de la Ciencia del Derecho.

Nuestro trabajo se basa principalmente en la Legislación vigente de cada uno de los ordenamientos y en las interpretaciones que la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito y el Tribunal Fiscal de la Federación han pronunciado, al analizar, en su caso, las controversias acaecidas en el marco de la relación jurídica-tributaria de esos ordenamientos.

En el Capítulo I se hace un análisis histórico de las distintas Leyes del Impuesto sobre la Renta en nuestro país, período que abarca desde la Ley del Centenario de 1921 hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta que tenemos en vigor a partir del 1o. de enero de 1991.

En ese análisis se hace mención únicamente a la base gravable del impuesto sobre la renta y al régimen de dividendos, estableciéndose en cada ordenamiento su régimen fiscal y los aspectos más relevantes en la determinación y distribución de utilidades.

En el Capítulo II nos abocaremos a estudiar la obligación que tienen los comerciantes de llevar su contabilidad conforme al Código de Comercio y a la Ley General de Sociedades Mercantiles y destacaremos la importancia que tiene el balance para la fijación de las utilidades de las empresas.

Cabe señalar que en estos dos Capítulos se establece la mecánica y la forma en que han de llegar las sociedades anónimas a la distribución de dividendos, basándose en la técnica contable o en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por último y una vez agotados los temas precedentes, pasaremos a analizar los criterios más relevantes que se tienen en nuestro derecho fiscal respecto a la distribución de las utilidades, tomando en consideración las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1941 y 1953, así como la Ley del Impuesto sobre la Renta en el período de 1983-1984 y por último, el nuevo régimen de dividendos en vigor a partir de 1991.

Con lo anterior, estaremos en posibilidad de concluir el presente estudio con el Capítulo IV, proponiendo algunos aspectos para que sean tomados en cuenta por nuestra Legislación Federal.

Hacemos votos para que las autoridades fiscales tomen conciencia de que no se puede estar reformando, modificando o adicionando nuestros ordenamientos impositivos año con año, ya que esto provoca en el orden jurídico, inseguridad en los contribuyentes y en lo político, desconfianza de los gobernados ante el Poder Público Estatal.

"Es preferible morir a odiar y temer: es preferible morir dos veces a hacerse odiar y temer: ésta deberá ser, algún día, la suprema máxima de toda sociedad organizada políticamente".

Nietzsche

Citado por Albert Camus:

"Moral y Política".

México, Distrito Federal, 1991.

CAPITULO I

ANALISIS HISTORICO

I.1. LEY DEL CENTENARIO.

La Ley del Centenario es el antecedente más remoto del Impuesto sobre la Renta en México, la cual fue promulgada por el Presidente Alvaro Obregón el 20 de Julio de 1921.

Se estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares, por lo que la vigencia de la Ley fue meramente transitoria.

La Ley se dividió en cuatro cédulas: del ejercicio del comercio o de la industria; del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; del trabajo a sueldo o salario, y de la colocación de dinero o valores a crédito, participación o dividendos.

Estas cuatro cédulas, estaban divididas en cuatro categorías cada una, las cuales tenían su propia tarifa.

La base del Impuesto lo constituyeron los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921, sin que a éstas se les hiciera ninguna deducción o amortización.

Así lo señalaba el Artículo 5o. de la Ley, que para mayor comprensión transcribiremos a continuación:

Art. 5o.- El impuesto se calculará sobre los ingresos o ganancias brutas, percibidas en numerario, en especie o en valores, sin hacer deducción alguna por gastos, amortizaciones y demás conceptos similares.

Como se puede apreciar, en esta Ley del Centenario se hace referencia a las ganancias brutas, por lo que no se estaba gravando a los causantes de acuerdo a su capacidad contributiva,

ya que no se admitían deducciones a las ganancias o ingresos obtenidos por los contribuyentes.

1.2. LEY PARA LA RECAUDACION DE LOS IMPUESTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE INGRESOS VIGENTES SOBRE SUELDOS, SALARIOS, EMOLUMENTOS, HONORARIOS Y UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS.

Siendo todavía Presidente de la República el General Alvaro Obregón, encargó al Ing. Alberto J. Pani, la creación de una ley de carácter permanente y no transitoria como la Ley del Centenario.

Esta Ley se promulgó el 21 de febrero de 1924 y se estructuró para gravar los ingresos provenientes de sueldos, honorarios y las utilidades de las empresas.

El Lic. C.P. Enrique Calvo Nicolau y el C.P. Enrique Vargas Aguilar¹ señalan que "el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independientemente de la fuente de ingreso y que por otro lado, únicamente se gravaron los ingresos percibidos en dinero o en especie, constituyendo la base gravable del impuesto".

Esto es así, debido a que no se distinguió a las empresas o sociedades en cuanto al objeto o giro que explotaban, por lo que no importaba la fuente del ingreso, sino la ganancia obtenida en dinero o en especie durante un año.

¹ CALVO NICOLAU Enrique, VARGAS AGUILAR Enrique. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas). Editorial Themis, Primera Edición; México, 1986, pp 3 y 4.

De aquí se pueden destacar dos situaciones:

1) Se estableció un régimen global para las empresas, ya que el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independientemente de la fuente de ingresos, y

2) Únicamente se gravaron los ingresos en dinero o en especie.

Con la entrada en vigor de la Ley del 21 de febrero de 1924, se empezó a considerar el principio de la capacidad contributiva de los contribuyentes, calculándose el impuesto sobre las ganancias líquidas, entendiéndose por éstas, los ingresos brutos menos las deducciones que le eran autorizadas al contribuyente, las cuales se contenían en el Reglamento de la Ley.

Así lo establecía el artículo 8 de la Ley, al considerar que el impuesto se debía de calcular sobre las ganancias líquidas y por su parte, el artículo 14, de la misma, nos remitía al Reglamento, el que contenía las deducciones que habían de hacerse a las ganancias obtenidas por los contribuyentes.

A continuación transcribiremos dichos artículos:

Art. 8.- Las Sociedades y Asociaciones momentáneas o en participación y empresas mexicanas, causarán el impuesto sobre la totalidad de sus "ganancias líquidas", sea que obtengan en la República o fuera de ella.

Art. 14.- Las ganancias líquidas se calcularán haciéndose las deducciones que autorice el Reglamento del presente Decreto.

Este ordenamiento jurídico es de suma importancia, ya que señaló el camino a seguir para el cálculo de la utilidad, es

decir, los ingresos menos las deducciones, que vienen a ser de conformidad con esta Ley, las ganancias liquidas.

I.3. REGLAMENTO DE LA LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924.

Este Reglamento se promulgó el mismo día que la Ley del 21 de febrero de 1924 que fue analizada en el apartado anterior.

Como se expresó, las deducciones se contenían en este Reglamento y servían para determinar la base gravable del impuesto constituido por las ganancias liquidas, de conformidad con el artículo 14 de la Ley.

Así lo estableció el Artículo 8 del Reglamento, que señalaba, entre otras deducciones, las siguientes: el costo de adquisición de materias primas, el costo de transportes, los sueldos, salarios y emolumentos, los demás gastos propios y naturales del negocio, etc.

Ahora bien, las reformas a ese Reglamento abrieron la posibilidad de aplicar normas de contabilidad elementales para determinar la base de la utilidad gravable en cuanto se exigió un balance certificado, estados de pérdidas y ganancias e inventarios por secciones, todo ello con el ánimo de que se reflejara la historia económica de las empresas. Así lo establecía el artículo 5o. del Reglamento:

- Art. 5o.- Las manifestaciones a que se refiere el artículo anterior se sujetarán a las siguientes reglas:
- I- Se harán de acuerdo con los modelos que apruebe la Secretaría de Hacienda y por triplicado.
 - II- Se presentarán dentro de los plazos establecidos en el presente Reglamento.
 - III- Serán firmadas por los causantes o sus representantes legítimos.

IV- Con ellas se presentarán los documentos siguientes:
a) Copia del contrato o contratos de arrendamiento del local o despacho en que se tenga establecida la negociación;

b) Una lista de todos los empleados, dependientes u obreros expresando los sueldos, salarios, compensaciones o emolumentos que se les paguen;

c) Copia autorizada por el causante o su representante legítimo, del último balance, inventario y proyecto de división y participación de utilidades. Cuando por disposición legal no deban llevarse libros de contabilidad, se presentará un inventario valorizado de todo lo que constituye el capital y un estado de las utilidades.

V- Las sociedades civiles y comerciales, siempre que no sean anónimas, deberán manifestar la fecha de la constitución de la sociedad, el nombre de los socios, forma de aportación del capital y del reparto y distribución de las utilidades o pérdidas.

VI- Las sociedades anónimas deberán manifestar el capital nominal y el exhibido y el número y clase de las acciones que representen dichos capitales.

Como se puede apreciar, el Reglamento a la Ley del 21 de febrero de 1924 especificó las deducciones a que tiene derecho el contribuyente, así como la obligación de llevar un balance, ya que en éste se refleja la marcha de la sociedad.

I.4. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 18 DE MARZO DE 1925.

Esta Ley fue expedida por el Presidente de la República Plutarco Elias Calles, siendo Secretario de Hacienda el Ing. Alberto J. Pani.

Es la primera Ley a la que se le dió el nombre de Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se le conoce hoy en día. Su vigencia va de los años de 1925 a 1941 y fue la que definitivamente arraigó el impuesto sobre la renta en nuestro país.

En forma general siguió el mismo esquema que la Ley del 21 de febrero de 1924, sin embargo, se fue estructurando y reformando de acuerdo con los cambios de la época, ampliando cédulas e incluyendo como ingreso el factor crédito, que no fue tomado en cuenta por la Ley del veinticuatro. Por otra parte, se cambió la connotación de ganancias líquidas por la de ganancias gravables para la base del impuesto sobre la renta.

I.5. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 18 DE MARZO DE 1925.

El Reglamento a esta Ley del Impuesto sobre la Renta se promulgó el 22 de abril de 1925, especificando con mayor detalle las deducciones a que tenía derecho el contribuyente, con el fin de determinar la ganancia gravable.

Estas deducciones se precisaron conforme a la técnica contable y aportaron los elementos para calcular la ganancia gravable base del impuesto.

La ganancia gravable para los efectos de la Ley y de su Reglamento, era la diferencia entre los ingresos y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas por el Reglamento.

En este Reglamento se estableció la obligación de llevar los libros de contabilidad establecidos en el Código de Comercio: el diario, el mayor, el de inventarios, así como la elaboración del balance. Así se fue estructurando la Ley y el Reglamento, durante los dieciseis años de su vigencia.

I.6. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE EL SUPERPROVECHO.

El 27 de diciembre de 1939 se estableció en México un impuesto complementario al del impuesto sobre la renta, denominado Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho.

En la exposición de motivos se expresó que el fin de este impuesto era el de limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que se obtuvieran por los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, limitar las ganancias de las personas físicas o morales, que estuvieran dedicadas a las actividades comerciales, agrícolas e industriales.

Por tanto, el espíritu de este ordenamiento era gravar las utilidades obtenidas por el contribuyente en exceso, una vez calculado el impuesto sobre la renta, que resultaba de restar a los ingresos las deducciones autorizadas por el Reglamento.

En ese orden, el superprovecho, según el artículo 2o. de esa ley se definía como la utilidad que se obtiene en exceso del 15% del capital contable o del 20% de las utilidades cuando no exista capital contable.

El impuesto estaba en relación del capital contable que se entiende, según el artículo 3o. de la propia ley, como la diferencia que existe entre el activo y el pasivo de una empresa, al cual se le aplicaba una tarifa máxima del 35% sobre las utilidades excedentes que era el impuesto a pagar.

El Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez, al comentar este impuesto² señala que "el impuesto del superprovecho establecía un límite que consignaba la base de exención del tributo (del 15% o del 20%). La Ley Fiscal que establecía y que regulaba esa contribución -sigue diciendo el autor- estaba fundada en la teoría de que las actividades industriales, las actividades comerciales, las actividades agrícolas, deberían producir un mínimo de utilidad que la ley consideraba intocable a través de este impuesto especial y que sólo quedaban gravados en forma general como cualquier actividad industrial, comercial o agrícola. Pero más allá de este límite que la Ley consideraba razonable, se constituyó por el decreto creador del impuesto, una tarifa progresiva que gravaba con mayor intensidad las utilidades que representaran una ganancia proporcionalmente mayor, encima del límite ya dicho, sobre el capital contable. (Tarifa máxima del 35%).

Por otra parte, el impuesto que gravaba el superprovecho no sólo era sobre utilidades obtenidas por sociedades, sino sobre utilidades obtenidas por cualquier contribuyente, así fuera persona física o persona moral".

² Revista Mensual de Divulgación Financiera y Contable. Publicada por Editorial Finanzas. Diciembre, 1943, Vol. X, Número 12. Los Impuestos sobre dividendos y sobre utilidades no distribuidas. Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez; pp. 536, 537, 538.

Las utilidades se gravaban de acuerdo con los datos que arrojará el balance practicado por las empresas, siempre que fueran posteriores a la propia Ley.

Así lo estableció el artículo 2o. Transitorio:

"El Impuesto establecido en esta Ley gravará el resultado de los balances que se practiquen con posterioridad a la fecha en que ella entró en vigor".

De acuerdo con lo anterior, cabe destacar la importancia que tiene el balance para reflejar los estados de posición financiera y contable de una empresa, ya que éste debe de reflejar correctamente el activo y el pasivo de la misma, así como las utilidades que se obtengan conforme al desarrollo de la actividad empresarial.

Esta Ley se derogó con la promulgación y entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.

I.7. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

La Ley del 21 de marzo de 1925 en el transcurso de dieciseis años sufrió diversas modificaciones y reformas, las cuales formaban un cuerpo disperso que eran de difícil comprensión para los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En virtud de lo anterior, el Presidente de la República, Manuel Avila Camacho, ordenó se sistematizaran las reformas habidas en ese lapso, a fin de que se reunieran todas ellas en un mismo ordenamiento jurídico. Fue entonces cuando se promulgó, el 31 de diciembre de 1941, la nueva Ley del Impuesto sobre la

Renta.

Esta Ley agrupaba en cédulas a los diversos tipos de contribuyentes:

Cédula I: Se refería al comercio, industria y agricultura; Cédula II: Los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares; Cédula III: Contemplaba las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados y por los Municipios; Cédula IV: Gravaba los sueldos; Cédula V: A los que ejercitaran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Como se señaló anteriormente, la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho se derogó con la entrada en vigor de esta nueva Ley, por considerar el Ejecutivo en su iniciativa de ley, que no se debían de limitar las utilidades legítimamente obtenidas por las sociedades, ya que el país requería de un mayor impulso de la iniciativa privada, en virtud de lo cual se aumentaron las tarifas de las distintas cédulas, a fin de que la recaudación del Estado no sufriera un detrimento en el plano económico.

En la iniciativa de esa Ley, de fecha 26 de diciembre de 1941, se señaló un aspecto que se debe de tomar en cuenta y que destacamos a continuación, ya que es de importancia para nuestro trabajo:

".....

Por último, conviene señalar que la iniciativa es particularmente cuidadosa de no suscitar cuestión alguna de retroactividad. Los tribunales mexicanos han establecido, tratándose de los diversos impuestos sobre utilidades que se han expedido en los últimos 15 años, criterios acaso excesivos en perjuicio de los intereses del Estado, supuesto que no obstante que la utilidad obtenida constituye un mero incremento al capital cuando no se reparte o se gasta, y que la Constitución no prohíbe los impuestos sobre el capital alimentado en la forma dicha, la Suprema Corte apartándose de lo que parece ser el sentido uniforme de la jurisprudencia de casi todos los países sostiene que el Estado no puede gravar las utilidades ya obtenidas. El Ejecutivo podría haber propuesto, con una simple variante en la fundamentación, un tributo que se recaudase desde luego con las nuevas cuotas, pero respetuoso del criterio de nuestro más Alto Tribunal, prefiere aceptar que dichas nuevas cuotas sólo serán aplicables a los ingresos que se obtengan a partir del año próximo".

De la transcripción anterior destacaremos dos puntos:

- 1.- La utilidad obtenida constituye un mero incremento del capital, cuando no se reparte o se gasta, y
- 2.- El Estado no puede gravar utilidades ya obtenidas, debido al principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el Artículo 14 de nuestra Constitución Política.

Del primer punto consideramos que la utilidad efectivamente es un incremento en el capital de cualquier sociedad mercantil y únicamente se ve disminuida cuando se reparte o se gasta.

Esto es así, ya que el único órgano que puede determinar una disminución o aumento en el capital es la Asamblea de Accionistas que después de haber aprobado el balance presentado por el Consejo de Administración o el Administrador Único de la Sociedad, determina o acuerda el destino de las utilidades de la

empresa.

En relación con el segundo punto, en el capítulo tercero transcribiremos tesis y jurisprudencias de la época, a fin de definir el criterio seguido por nuestros Tribunales Federales.

I.7.1. REFORMA DE FECHA 20 DE ENERO DE 1943 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

El 20 de enero de 1943 se reformaron y adicionaron por Decreto del Ejecutivo varios artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, el que estableció el "impuesto sobre dividendos", como se desprende del artículo 15, fracción IX Bis de la Ley en comento.

Art. 15. Están comprendidos en esta cédula los causantes que normal u ocasionalmente perciban ingresos procedentes:

IX. Bis- De acciones u otros títulos similares, cualquiera que sea su denominación, de empresas mexicanas o extranjeras que operen en el país, y den derecho a la percepción de un dividendo.

Se entiende por dividendo, para los efectos de esta Ley, cualquiera distribución que aún sin denominarse dividendo, pero en concepto de tal, sea hecha por una empresa a sus accionistas o asociados a base de beneficios.

No se consideran como dividendos ni son, por consiguiente, gravables por este concepto:

a) Las distribuciones hechas a los socios con motivo de la liquidación de la sociedad, hasta por el monto de las aportaciones;

b) Los llamados dividendos de las compañías de seguros que respondan a un simple ajuste de las primas pagadas.

Con esa disposición se respetó el criterio de la Corte expuesto en la Iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, ya que el artículo Quinto Transitorio del Decreto que se analiza, señalaba que el impuesto sobre dividendos que se crea en la fracción IX Bis del artículo 15, se causará por primera vez sobre los resultados del balance que arrojen las utilidades obtenidas total o parcialmente durante el ejercicio de 1942; en consecuencia, estarán exentos de este impuesto las utilidades no distribuidas que se hayan obtenido con anterioridad a dicho ejercicio, respetándose el principio de irretroactividad de la Ley, que consagra el artículo 14 constitucional.

I.7.2. REFORMA DE FECHA 1o. DE MARZO DE 1945 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

El 1o. de marzo de 1945 el impuesto sobre dividendos se modificó por reforma a la Ley del 31 de diciembre de 1941, para quedar como impuesto sobre ganancias distribuibles, ya que las autoridades fiscales comprendieron que no podía recibir el nombre del impuesto sobre dividendos, un impuesto que gravaba las ganancias que podían repartirse entre los accionistas, aunque no se les distribuyeran. El artículo 15, fracción IX Bis, quedó como sigue:

Art. 15.- Están comprendidos en esta cédula los causantes que normal u ocasionalmente perciban ingresos procedentes:

IX Bis.- De ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas, o las extranjeras que operen en el país.

No se considerarán como ganancias ni son por consiguiente gravables por este concepto:

a) Las distribuciones hechas a los socios con motivo de la liquidación de la sociedad hasta por el monto de las aportaciones.

b) Los llamados dividendos de las compañías de seguros que respondan a un simple ajuste de las primas pagadas.

I.7.3. REFORMA DE FECHA 29 DE DICIEMBRE DE 1950 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

El 29 de diciembre de 1950 se reforma el artículo 15, fracción IX Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, en el que se indicó que para determinar la base gravable se debería partir de la utilidad determinada dentro de la técnica contable, y se precisaron las partidas de conciliación que intervendrían para determinar la base del impuesto.

El artículo 15, fracción IX Bis, establecía lo siguiente:

Art. 15.- Están comprendidos en esta cédula los causantes que normal y ocasionalmente perciban ingresos procedentes:

IX Bis.- De ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas o las extranjeras que operen en el país. Cuando se trate de estas últimas sus agencias o sucursales cubrirán el impuesto directamente sobre las ganancias obtenidas en el país. Las sociedades de profesionistas que tengan por objeto exclusivo la explotación de su profesión no pagarán este impuesto.

La utilidad determinada dentro de la técnica contable por las sociedades obligadas a retener este impuesto, servirá de base para establecer la que se distribuya o deba distribuirse. A la utilidad contable así determinada se le harán los siguientes aumentos:

a) Los incrementos o creación de reservas de capital hechos con cargo a la utilidad del ejercicio;

b) El importe de los castigos por pérdidas de créditos que excedan del porcentaje que fije el Reglamento.

A la suma que se obtenga de conformidad con lo anterior se deducirán las siguientes partidas:

a) Las diferencias de impuesto sobre la renta, pagadas en el ejercicio con motivo de calificaciones;

b) El impuesto sobre la renta correspondiente a la utilidad del ejercicio, siempre que no haya afectado los resultados;

c) Las diferencias del impuesto de utilidades excedentes pagadas en el ejercicio con motivo de calificaciones;

d) En los mismos términos del inciso b) será deducible el impuesto sobre utilidades excedentes correspondiente al ejercicio;

e) El 10% de las utilidades repartibles, siempre que se destinen a reinversiones. Estas reinversiones deberán estar acordadas por la asamblea de accionistas y contabilizadas para que sean deducibles;

f) Las cantidades destinadas a formar la reserva legal, pero en cualquier caso sólo por el 5% anual sobre las utilidades que como mínimo señala la Ley General de Sociedades Mercantiles, y hasta completar el 20% de capital social;

g) Las reservas que se constituyan en sociedades de industrias extractivas, a que se refiere el artículo 56 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El monto de las utilidades que se repartan o deban repartirse, será el que se obtenga de acuerdo con lo establecido en las reglas anteriores y por lo tanto causará el impuesto a que esta fracción se refiere. Se considerará que son utilidades repartibles los intereses que se pagan a los accionistas de las sociedades conforme a lo establecido por el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, aun cuando en el ejercicio en que se declare haya habido pérdida.

Están obligadas a retener el impuesto, las sociedades que distribuyan o deban distribuir utilidades a sus accionistas o socios, o en general a las personas a quienes beneficien con el reparto de utilidades y son solidariamente responsables con sus socios o accionistas por el pago del impuesto.

En el caso de que las sociedades no practiquen su balance y como consecuencia no se determine la utilidad contable para llegar a la utilidad repartible o que debe repartirse, objeto de este impuesto, la Junta Calificadora, el Departamento Técnico Calificador o las Delegaciones Calificadoras Fiscales, podrán suplir la base u objeto del impuesto y fijarlo estimativamente, aplicando para el efecto, la tabla establecida en el artículo 36 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Quando las sociedades no hagan distribución de ganancias no obstante haber efectuado su balance, estarán obligadas a determinar la cantidad que por tal concepto le corresponda a cada uno de los socios y a enterar el impuesto por cuenta de los directamente obligados.

El Reglamento fijará la forma y términos de la recaudación del impuesto que esta Ley establece.

En relación a la cronología que se ha seguido, podemos afirmar que el Legislador tributario en las distintas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, se refiere a la utilidad repartible como la que resulta de aplicar la técnica contable a fin de precisar las cantidades que se distribuyan o deban distribuirse en base a lo que primero se denominó como dividendos, para posteriormente denominar a este concepto como ganancias distribuibles y que por otro lado, se establece la obligación de practicar un balance para determinar las utilidades de las empresas y su distribución, bajo pena de que se les practique una estimativa de la Junta Calificadora de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en caso de no practicarse el mencionado balance.

I.8. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, de fecha 29 de diciembre de 1941, tuvo diversas reformas que se enfocaron a determinar el impuesto sobre ganancias distribuibles.

Congruente con la reforma de fecha 29 de diciembre de 1950 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, se publicó una reforma de importancia al Reglamento, el 31 de diciembre de 1951, que establecía la forma de determinar el impuesto sobre ganancias distribuibles conforme a la técnica contable y fiscal; la reforma quedó como sigue:

Art. 67 Bis.- Las sociedades obligadas a retener y a enterar el impuesto a que se refiere el artículo 15, fracción IX Bis de la Ley, aún cuando no distribuyan las utilidades que obtengan, presentarán sus declaraciones para el pago de este impuesto, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que practiquen su balance.

Las utilidades distribuibles, para los efectos de lo dispuesto en la fracción IX del artículo 15 Bis de la Ley, se suplirán tomando como base los datos del balance practicado, a menos que tales datos no se ajusten a la técnica contable y fiscal, en cuyo caso se seguirán las normas contenidas en los artículos 36 y 36 bis.

De acuerdo con el precepto citado, las sociedades tenían obligación de practicar un balance que debía de ajustarse a la técnica contable y fiscal, aún cuando no distribuyeran utilidades, no dando el legislador una definición legal de esos conceptos, pero obligaba a los contribuyentes a practicar dos contabilidades, una contable y otra fiscal, para la elaboración de su balance.

Por otro lado, y únicamente como referencia, los artículos 36 y 36 bis del reglamento nos hablaban del estudio y calificación de las declaraciones presentadas y de la calificación por estimativa de parte de la Autoridad Hacendaria, respectivamente.

I.9. LEY DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES EXCEDENTES.

El 29 de diciembre de 1948 se da un impuesto complementario a la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes, el cual tiene su antecedente en la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho y se creó con el objeto de tener como base del impuesto las utilidades obtenidas, en relación con el capital en giro de la empresa. Este impuesto se incluyó en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953.

I.10. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1954.

Esta ley agrupaba a los causantes en siete Cédulas: Cédula I.- comercio; Cédula II.- industria; Cédula III.- agricultura, ganadería y pesca; Cédula IV.- remuneración al trabajo personal; Cédula V.- honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; Cédula VI.- imposición de capitales; Cédula VII.- regalías y enajenación de concesiones.

En un marco general, la Ley de 1953 recogió los avances realizados en materia de impuesto sobre la renta de los distintos ordenamientos promulgados hasta esta época, por lo que corrigió

los errores y vicios de legalidad que tenían los ordenamientos anteriores.

Como un ejemplo de lo anterior, podemos mencionar el que las deducciones ya se encuentran dentro del cuerpo de la ley, corrigiéndose el vicio de legalidad experimentado desde la promulgación de la Ley del 21 de febrero de 1924, que remitía para el cálculo de las ganancias líquidas al Reglamento de esa Ley al contemplar en el mismo, las deducciones a que tenía derecho el contribuyente.

Por tanto, con la entrada en vigor de esta nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, las deducciones encuentran soporte legal y le dan al contribuyente la seguridad jurídica que no se da en los Reglamentos expedidos por el Ejecutivo de la Unión, ya que éstos pueden ser reformados, derogados o adicionados de acuerdo con las facultades discrecionales que otorga la Constitución al Presidente de la República.

Ahora bien, el régimen fiscal de ganancias que distribuyan o que deban distribuir las sociedades mexicanas y las extranjeras que operarán en el país, se encontraba en la fracción X del artículo 125, dentro de la Cédula VI de Imposición de Capitales, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que venimos analizando.

La estructura de esta cédula era gravar la utilidad distribuible, la cual se obtenía de los aumentos y deducciones efectuados a la utilidad contable, aplicándoseles la tasa del 15% a su monto.

Esta ley destaca por su importancia, ya que la utilidad repartible se debe determinar conforme a los principios de la técnica contable y, para llegar a la misma, destaca la obligación de practicar el balance para determinar el impuesto sobre las ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mercantiles.

Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953 tuvo un artículo transitorio que se encuentra vinculado con la estructura del régimen de ganancias que distribuyan o que deban distribuir toda clase de sociedades, ya sean mexicanas o extranjeras que operen en el país, cuyo texto es el siguiente:

ARTICULO CUARTO.- La tasa del 15% a que se refiere el artículo 145 de esta ley, se aplicará a las utilidades que las sociedades distribuyan o deban distribuir, cuando los balances que las fijen se practiquen a partir del 1o. de enero de 1954.

En relación con este artículo transitorio, se suscitaron diversos criterios de nuestros tribunales, por lo que en el Capítulo tercero citaremos algunas tesis y jurisprudencias que son de relevancia, a fin de dilucidar el criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia respecto de las utilidades que distribuyan o deban distribuir las sociedades mercantiles.

I.10.1. REFORMA DE FECHA 28 DE DICIEMBRE DE 1961 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.

Con la reforma que se analiza se estableció una nueva Cédula que en la iniciativa de reformas y exposición de motivos, de fecha 19 de diciembre de 1961 se señaló lo siguiente:

La nueva Cédula VII contiene el gravamen a ganancias distribuibles de toda clase de sociedades, que con anterioridad había estado incluido en la Cédula VI "Imposición de Capitales". El propósito de la creación de una cédula especial para dicho impuesto, obedece a razones de orden técnico, ya que, tanto el sujeto como la determinación de la base, la tasa y el sistema de pago difieren considerablemente de los que la propia ley establece en relación a los demás conceptos de imposición de capitales. El sistema legal de este impuesto se mantiene casi en los mismos términos en que ha estado en vigor, siendo digno de mención únicamente el que se propone la implantación de una cuota adicional de 5% sobre el importe de los dividendos que se paguen a tenedoras de acciones al portador, salvo que las mismas se encuentren depositadas en administración o custodia en institución de crédito que pueda proporcionar a las autoridades fiscales los datos de los propietarios de dichas acciones. No se ha pensado plantear la supresión de la acción al portador, situación que existe en otros países, pero si se estima justificado que quienes opten por mantenerse en el anonimato, cubran un razonable tributo adicional.

Esta nueva Cédula, como señala la iniciativa y exposición de motivos de la reforma, se mantuvo en los mismos términos en que había estado en vigor en la Cédula de "Imposición de Capitales", a la que se hizo mención en el inciso anterior.

A continuación transcribiremos los preceptos importantes de esta nueva Cédula en la parte que nos interesa, para mayor claridad y comprensión en el tema.

CEDULA VII
GANANCIAS DISTRIBUIBLES
CAPITULO I
DEL SUJETO Y DE LA FUENTE

Artículo 148.- Tienen obligación de contribuir en esta cédula, quienes perciban habitual o accidentalmente ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas y las extranjeras que operen en el país.

CAPITULO II
DE LA BASE Y DE LAS DEDUCCIONES

Artículo 150.- La base del impuesto en esta cédula, será la utilidad distribuible determinada mediante los aumentos y deducciones a la utilidad contable, a que se refiere el artículo siguiente.

En los casos en que el dividendo se pacte para ser pagado en especie, se tomará como base el valor de mercado o, en su defecto, el de avalúo en moneda nacional que tengan los bienes en la fecha de pago, sea cual fuere el valor con que aparezcan en los libros de contabilidad.

En los casos de reembolso a los socios de la totalidad o de parte del haber social, la base del impuesto será la diferencia entre el valor de la cuota de reembolso que les corresponda, determinada en los términos del artículo 153, y el valor que tenga la parte del haber social en los libros de la sociedad.

Art. 151.- El impuesto sobre ganancias distribuibles, a que se refiere el artículo 148 se sujetará al siguiente régimen:

I. Las sociedades mexicanas y las extranjeras establecidas en la República Mexicana determinarán las ganancias distribuibles o que legalmente deban distribuirse, mediante los procedimientos que establece la técnica contable y la utilidad que resulte, se aumentará con el importe de las siguientes partidas:

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...

II. La suma que se obtenga como resultado de las adiciones anteriormente especificadas, podrá modificarse en beneficio del causante, mediante la deducción de las siguientes partidas:

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...
- e) ...
- f) ...
- g) ...
- h) ...
- i) ...
- j) ...

III. Para determinar la utilidad objeto del impuesto, en los casos en que las sociedades o empresas a que se refiere este artículo no hubieren practicado su balance, la autoridad fiscal aplicará a los ingresos

estimados, para efectos de las cédulas I, II y III, los porcentajes de la tabla contenida en el artículo 214, y el resultado será la utilidad que se grave.

IV. Si las mismas sociedades o empresas, a pesar de haber efectuado su balance no declaran el importe de las utilidades distribuibles, tal omisión será suplida por la autoridad fiscal, determinando estimativamente el importe de la utilidad gravable, para los efectos de esta cédula, tomando en cuenta el balance, mediante la aplicación de las normas contenidas en el artículo 210.

V. Cuando los ingresos declarados por las sociedades que distribuyan o deban distribuir utilidades, sean modificados como consecuencia de la revisión por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de las declaraciones en las cédulas I, II y III, podrá reconstruirse, para los efectos fiscales, la utilidad contable base de este impuesto, debiéndose aumentar a la utilidad declarada los ingresos omitidos o la diferencia entre los declarados y suplidos o determinados con la limitación señalada en el artículo 215.

Cuando se descubra ocultación en los inventarios finales, se agregará el monto de la ocultación a la utilidad base de este impuesto, con la misma limitación del artículo 215.

VI. También se podrá reconstruir la utilidad contable, base de este impuesto, cuando para determinarla el causante no se ajuste a las técnicas contable y fiscal.

VII. ...

VIII. ...

Art. 153.- No se considerarán como ganancias distribuibles gravadas por el impuesto de esta cédula, las cuotas de reembolso que correspondan a los socios con motivo de la liquidación o de la reducción del capital de la sociedad, hasta el monto de sus aportaciones, ni las que correspondan a ganancias no distribuidas sobre las cuales ya se haya pagado el impuesto a que alude este título.

Las aportaciones que no se exhiban en moneda nacional, se tomarán por el valor que las mismas tengan, en moneda nacional, en la fecha de la aportación.

No se considerarán como aportaciones de los socios los aumentos del capital que provengan de revaluaciones del activo o de capitalización de las reservas a que se refiere el artículo anterior.

Cuando el reintegro del capital se haga mediante la entrega a los socios de bienes que forman parte del activo de la sociedad, para determinar la base gravable en esta cédula, se tomara en consideración el valor comercial, en moneda nacional, a la fecha de reembolso

o de la liquidación que arroje el avalúo que para ese efecto haya practicado una institución de crédito, sobre dichos bienes.

CAPITULO III DEL PAGO Y DE LAS OBLIGACIONES

Artículo 154.- Las ganancias a que se refiere este título están gravadas con el 15% de su monto, pero si al ser distribuidas el derecho a ellas se encuentra consignado en títulos al portador, se causará una tasa adicional de 5%.

No se aplicará la tasa adicional de 5% aun cuando se trate de títulos al portador, si los títulos, en los términos del Reglamento, se mantienen en administración o custodia en alguna institución de crédito, siempre que en los documentos que se extiendan para el cobro de los dividendos se consigne el nombre y domicilio del causante. Para efectos de esta disposición no se considerarán retirados de la administración o custodia cuando se cambien éstas, de una a otra institución de crédito.

Artículo 155.- Las sociedades que distribuyan o deban distribuir utilidades tendrán obligación de retener y enterar el impuesto a que se refiere este título en la forma y términos establecidos en el Reglamento y son solidariamente responsables con el causante, por el pago del mismo.

De la transcripción de los artículos anteriores, destacaremos los siguientes puntos:

- 1.- Son sujetos del impuesto sobre ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mexicanas y las extranjeras que operen en el país, las personas físicas o morales que perciban habitual o accidentalmente ingresos procedentes de esa fuente.
- 2.- La base del impuesto es la utilidad distribuible mediante los aumentos y disminuciones a la utilidad contable que se obtiene de aumentar o disminuir ciertas partidas, que se deben de ajustar a la técnica contable y fiscal.

3.- La utilidad distribuable que se reparta a los socios o accionistas se debe de reflejar en el balance que haya practicado la empresa, bajo la pena de que en caso de no hacerlo, se practique una estimativa por parte de la Autoridad Hacendaria.

4.- No son objeto de este impuesto, las cuotas de reembolso que correspondan a los socios con motivo de la liquidación o de reducción del capital de la sociedad, ni las que correspondan a ganancias no distribuidas sobre las cuales ya se haya pagado el impuesto.

5.- La tasa es del 15%, salvo que se trate de títulos al portador, que es del 20%.

Por tanto, esta nueva Cédula dió pauta para que en las subsecuentes Leyes del Impuesto sobre la Renta se contemplara en forma independiente el régimen fiscal de las ganancias distribuíbles de las sociedades mercantíles.

I.11. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1964.

En esta Ley se abandonó por primera vez el sistema cedular, tanto para las rentas de las empresas, como para las rentas de las personas físicas, haciéndose una división de dos títulos solamente, correspondiendo uno de ellos al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, y el otro al Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

En virtud del cambio a la Ley del Impuesto sobre la Renta, de considerarlo global y no personal, se reconocieron que todas las rentas (base gravable) provienen del trabajo, del capital y

de la combinación del capital y trabajo (empresa).

Así lo estableció el Artículo 10. de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1965.

Artículo 10.- El impuesto sobre la renta, grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso en cada caso.

El Lic. Sergio Francisco de la Garza³ señala que en materia de sociedades mercantiles, esta Ley sigue en lo general la teoría del balance, pues se consideraba como ingresos o renta gravable, cualquier utilidad que se refleje en el balance fiscal, aún cuando no provenga de las operaciones normales de la empresa.

Por otra parte, esta Ley del Impuesto sobre la Renta contiene el concepto de ingreso, al señalar que es toda modificación patrimonial.

Esta Ley del Impuesto sobre la Renta tuvo una vigencia de dieciseis años, de 1965 a 1980, por lo que a continuación pasaremos a analizar las principales reformas que se suscitaron en ese lapso, considerando únicamente la base gravable del impuesto sobre la renta y el régimen de dividendos para los

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Evolución de los conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo 1921-1980. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Volumen V, p. 74.

ingresos de las empresas y para las personas físicas.

I.12. REFORMAS Y ADICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DURANTE EL PERIODO TRANSCURRIDO DEL AÑO DE 1965 A 1978.

Para facilitar el presente trabajo se hará un esquema comparativo en base a los artículos que fueron reformados o adicionados en relación con los años transcurridos en el lapso señalado, aplicables exclusivamente a la base gravable del impuesto y al régimen de dividendos que se encontraba en dos títulos, en el Título II del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y en el Título III, del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, Capítulo II, del Impuesto sobre Productos o Rendimientos de Capital.

A) Base del Impuesto

Artículo 18

- Vigencia de 1965 a 1975.

La base del Impuesto de los causantes mayores será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.

- Vigencia de 1976 a 1978.

La base del Impuesto de los causantes mayores será el ingreso global gravable de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.

En caso de que dichos causantes tuvieran pérdidas de operaciones ocurridas en ejercicios anteriores disminuirán del ingreso global determinado en los términos del párrafo anterior, la amortización de esas pérdidas conforme a las disposiciones de esta Ley.

Por primera vez se incluye en la Ley del Impuesto sobre la Renta la posibilidad de amortizar las pérdidas de ejercicios anteriores en contra del ingreso global que obtenga el contribuyente durante los cinco ejercicios siguientes y hasta por el monto total de la utilidad que en cada uno de ellos llegara a obtenerse.

Así lo señalan el Lic. y C.P. Enrique Calvo Nicolau y el Lic. Enrique Vargas Aguilar en su obra ya citada⁴.

"Por primera vez se introdujo en la Ley la posibilidad de que el contribuyente dedujera de su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiere sufrido en los cinco ejercicios anteriores. Esta fue la primera ocasión en que el legislador reconoció que el incremento patrimonial de los contribuyentes en un determinado ejercicio, también se ve afectado por las pérdidas que hubiere sufrido en ejercicios anteriores, por lo que sólo aceptando la deducción de estos conceptos se podía lograr la equidad tributaria que se encuentra inmanente en nuestra Constitución Política..."

B) Régimen de Dividendos

- Título II del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

En materia de dividendos, el régimen contemplado por la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 1965, estableció que no serían acumulables los ingresos percibidos de empresas residentes en México, por concepto de dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades que operan en el país y de

⁴ CALVO NICOLAU Enrique, VARGAS AGUILAR Enrique, op. cit., supra nota 1, pp. 22 y 23.

las mexicanas que operan en el extranjero.

Así lo estableció el artículo 19 en su fracción V, que señaló lo siguiente:

Artículo 19.- Son ingresos acumulables los señalados en los artículos 1o. y 3o. de esta Ley, de acuerdo con lo siguiente:

Fracción V.- No serán ingresos acumulables los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades que operen en el país y las mexicanas que operen en el extranjero. Tampoco serán acumulables los productos de inversiones de las reservas para jubilación creadas por las empresas, siempre que dichos productos se destinen a incrementar el fondo.

El 26 de diciembre de 1975 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la última reforma al artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta que adicionó como característica principal, que los dividendos o utilidades que percibieran las sociedades residentes en el país no serían acumulables a sus demás ingresos, siempre que correspondieran al causante en su carácter de accionista o socio.

El C.P. Enrique Calvo Nicolau y el C.P. Enrique Vargas Aguilar⁵ señalan que: "Esta disposición tuvo la intención de reconocer la realidad económica consistente en que, no obstante que los accionistas y la persona moral fueren entes jurídicos independientes, los primeros utilizaban a la segunda sólo como un vehículo para generar utilidades. De esta manera, se evitaba que

⁵ CALVO NICOLAU Enrique y VARGAS AGUILAR Enrique. op. cit., supra nota 1, pp. 20 y 21.

las utilidades que iban pasando de una empresa a otra en forma de dividendos, por ser una de ellas accionista de la otra, multiplicaran la causación del gravamen. lo cual ocurría si cada una de las sociedades tuviera que considerar como ingresos gravables los dividendos que obtuviera de otras sociedades en las que fuera accionista. La razón de excluir para efectos del impuesto sobre la renta los dividendos, se debía a que se trataba de evitar una duplicidad del impuesto sobre la renta sobre los dividendos que van pasando de una sociedad a otra, ya que en su origen esos dividendos constituyeron una utilidad que estuvo gravada con el impuesto sobre la renta en la empresa que la generó".

- Título III. Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas .
- Capítulo II. Del Impuesto sobre Productos o Rendimientos de Capital.

Por lo que respecta a los ingresos acumulables de las personas físicas, la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1965, estableció que el impuesto sobre la renta se causa respecto de los ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país. Artículo 60, fracción V de la Ley.

En un principio, el impuesto aplicable al ingreso gravable se determinaba a través de una tarifa, la cual se contenía en la Ley, para posteriormente cambiar radicalmente y establecer, por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de

diciembre de 1975, la tasa del impuesto que era del 15% sobre el ingreso gravable, cuando se tratara de títulos nominativos y del 21% cuando se tratara de títulos al portador. Artículo 74 de la Ley.

Ahora bien, el impuesto sobre las ganancias que distribuyan toda clase de sociedades mexicanas se causaba sobre diferentes conceptos, los cuales se establecían en la fracción I del artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964.

A continuación transcribiremos los artículos 60, fracción V; 73, fracción I y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, que comprenden la estructura del Impuesto sobre dividendos para las personas físicas.

Cabe señalar que los artículos antes mencionados su transcribirán con las reformas publicadas hasta el 31 de diciembre de 1978, que comprenden el periodo transcurrido de 1965 a 1978 que venimos analizando.

Art. 60.- Son objeto del impuesto a que este capítulo se refiere, los ingresos, en efectivo o en especie que perciban como productos o rendimientos de capital, por los siguientes conceptos:

Fracción V.- Ingresos provenientes de las ganancias que distribuyan toda clase de personas morales o empresas que no sean personas físicas, establecidas en el país, y de las que deban distribuir dichas personas morales o empresas cuando clausuren o liquiden el o los negocios que exploten, y las sucursales de las sociedades extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias.

Art. 73.- El impuesto a que se refiere la fracción V del artículo 60 se causará:

I.- Tratándose de toda clase de sociedades mexicanas:
a) Sobre las utilidades distribuidas.

b) Sobre la diferencia entre las cuotas de reembolso que correspondan a los socios con motivo de la liquidación o de la reducción del capital de la sociedad y el monto de sus aportaciones, o en su caso, el costo comprobado de adquisición cuando se acredite que se efectuó la retención a que se refiere el artículo 30 de esta Ley.

Para los fines de esta fracción las entregas de acciones o aumentos de partes sociales a favor de sus socios, por concepto de capitalización de reservas o pagos de utilidades, no se considerarán dividendos en especie y no causarán impuesto conforme a esta Ley, sino en los casos de reembolso o liquidación a que se refiere este inciso y el siguiente.

c) Sobre las utilidades que deban distribuir cuando clausuren y liquiden el o los negocios que exploten. El impuesto se causará sobre las utilidades capitalizadas y las pendientes de distribuir que no hubieren pagado este impuesto, debiendo la sociedad hacer la retención correspondiente y enterar el impuesto respectivo al mismo tiempo en el que presente la declaración de liquidación del o los negocios a que se refiere la fracción VII del artículo 42 de esta Ley, cumpliendo además con dicha disposición en lo que se refiere al aviso de clausura.

La sociedad, al presentar el aviso de clausura, deberá garantizar el impuesto que pueda resultar a cargo de los causantes, por un importe igual al 20% del monto de tales utilidades capitalizadas o pendientes de distribuir a la fecha de clausura, salvo autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Art. 74.- El impuesto a que se refieren las fracciones I, III y IV del artículo anterior, será el que resulte de aplicar al ingreso gravable la tasa del 15% cuando proceda el régimen fiscal de títulos nominativos y de 21% cuando el régimen sea el de títulos al portador.

No se causará el impuesto cuando la misma persona que reciba la ganancia o dividendo, dentro de los treinta días siguientes, lo reinvierta en la suscripción y pago de aumento de capital en la misma sociedad, pero si la sociedad se disolviera o redujera su capital por reembolso a los socios, se causará el impuesto.

En los casos de reducción de capital, se causará el impuesto relativo a las reservas que se hubieren previamente capitalizado, hasta por la cantidad igual al monto de dicha reducción.

Está exento del pago del impuesto la utilidad o el dividendo cuando sea percibido por cuenta propia en su carácter de socio o accionista, por instituciones de crédito, de seguros o sociedades de inversión, con autorización o concesión para operar en el país.

Procederá el régimen fiscal de títulos nominativos cuando en los documentos que se extiendan para el cobro de los dividendos se consigne el nombre, domicilio y el número de registro federal de causantes de la persona que los perciba.

Procederá el régimen fiscal de títulos al portador cuando los dividendos se cubran a residentes en el extranjero, o no se proporcione al retenedor la información señalada en el párrafo anterior.

Las personas que hagan pagos de las cantidades gravadas en este precepto, retendrán el impuesto correspondiente y proporcionarán a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información que se requiera en las formas oficiales. Las retenciones relativas a títulos que hayan causado conforme el régimen de títulos al portador, se considerarán pago definitivo.

Las sucursales o agencias de empresas extranjeras que operen en la República, determinarán el impuesto aplicando sobre la base señalada en la fracción II del artículo anterior la tasa del 21% y la cubrirán dentro de los tres meses siguientes a la fecha del balance de la agencia o sucursal que los arroje, aun cuando no haya pago de utilidades o dividendos a los socios o accionistas.

El C.P. Calvo Nicolau y el C.P. Vargas Aguilar⁶ al comentar el régimen sobre dividendos para las personas físicas, señalan que el cambio más importante en esta materia consistió en que: "Se eliminó de la Ley el impuesto sobre ganancias distribuibles que se establecía en la Ley de 1953, que consistía en cobrar el impuesto al accionista por el simple hecho de que hubieren ganancias susceptibles de ser distribuidas, aun cuando efectivamente no se repartieran. El nuevo sistema consistió en causar el impuesto a tasas que fluctuaron del 15% al 21%, hasta que efectivamente se decretara la ganancia en favor de los socios o accionistas".

⁶ CALVO NICOLAU Enrique. VARGAS AGUILAR Enrique, op.cit. supra nota 1, pp. 25 Y 26.

Lo anterior es así, ya que el artículo 148 de la Ley del impuesto sobre la Renta de 1953 en vigor del 1o. de enero de 1954 al 31 de diciembre de 1964, establecía que quienes percibieran habitual o accidentalmente ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas y las extranjeras que operaran en el país estarían obligadas al pago del impuesto.

Con la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1o. de enero de 1965 se gravó únicamente a las ganancias que distribuyan toda clase de personas morales establecidas en el país, como se desprende de la fracción V, del artículo 60 que se transcribió en su momento.

Como comentario especial, debemos de apuntar que por Decreto que establece, reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1976, se adicionó el Título II-bis, de la Tasa Complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias.

La exposición de motivos de la Iniciativa del Presidente de la República indicó sobre la adición de este nuevo Título, lo siguiente:

En todo orden social existen factores que juegan un papel preponderante tendientes a mantener el equilibrio entre los diversos sectores de la población. Dichos factores son, entre otros, las utilidades de las empresas, los salarios, los precios y los impuestos. Resulta imprescindible por tanto, evitar que constituyan elementos de presión unos sobre otros, para que el equilibrio del orden social no se rompa. Es por ello que debe buscarse que los mismos se combinen de tal manera que permitan el logro de los objetivos deseados. La coyuntura económica ha propiciado

elevación en los precios por parte de algunas empresas, que pasando por alto la solidaridad social que debe guardarse en los momentos difíciles y anteponerse a intereses particulares, han obtenido con motivo de dichos aumentos de precios, utilidades excedentes. Por tanto, se hace necesario que el Gobierno intervenga a través del establecimiento de impuestos, para recoger las utilidades excesivas y evitar con ello el desequilibrio frente a los otros factores.

En la Iniciativa de la Tasa sobre Utilidades Brutas Extraordinarias se optó, después de haber analizado diversas posibilidades para determinar la base sobre la cual debían gravarse las utilidades excedentes, por la que las refleja con mayor certeza y que es la utilidad bruta obtenida en ejercicios anteriores, por ser ésta la que permite conocer históricamente, en qué medida se ha visto influenciada la referida utilidad, no tanto por la productividad de las empresas, sino por la coyuntura económica que ha propiciado elevaciones injustificadas a los precios.

Como se puede apreciar de la Iniciativa y exposición de motivos, esta tasa pretendió gravar las utilidades excedentes que obtuvieran las empresas con motivo de la elevación y alta de precios de sus productos o mercancías que se vendan al público en general.

En este orden, el artículo 47-B de este Título II-Bis que venimos analizando, recogió lo expresado en la iniciativa al señalar lo siguiente:

Art. 47-B.- Para efectos de este título, se entiende por utilidad bruta la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos propios de la actividad, en un ejercicio, los siguientes conceptos: devoluciones, descuentos, rebajas, bonificaciones y el costo de lo vendido.

...
...
...

De acuerdo con lo anterior, la utilidad bruta que se gravaba en este Título, se obtenía de los ingresos totales de la actividad del contribuyente menos las deducciones que se permitían hacer sobre las ventas o sobre las compras de los productos o mercancías.

Este impuesto originaba que muchas empresas que no habían especulado con sus precios tuvieran que pagar la tasa complementaria y que, por contra, no la pagaran otras empresas que sí habían incrementado injustificadamente los precios de venta de sus productos.

Las autoridades fiscales, para facilitar el cumplimiento de esta adición que entró en vigor el 1o. de enero de 1977, emitieron diversas Resoluciones Administrativas de carácter general individual que tuvieron por objeto el no gravar a las empresas que no hubieren acaparado o especulado con sus productos.

Este Título II-Bis tuvo una vigencia de un año, en virtud de que se encontraron diversos problemas de aplicación práctica que pudieran gravar específicamente a las empresas a quienes venía dirigida la reforma y adición.

I.13. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN EL PERIODO 1979-1980.

En este periodo se sigue el mismo tratamiento descrito en el apartado anterior, salvo que el régimen de ganancias distribuidas será objeto del impuesto a que se refiere el Capítulo VII, de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias

distribuidas por empresas, del Título III, del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

En la iniciativa y exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal, en el Capítulo VII de los ingresos por dividendos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, en vigor a partir del 1o. de enero de 1979, se estableció lo siguiente:

"Este capítulo contiene dos regímenes: el primero de ellos mantiene el tratamiento actual. El segundo es el de integración que tiene por propósito evitar la doble tributación pagando impuesto por las mismas utilidades, la empresa y la persona física.

El régimen de integración es optativo salvo en los siguientes casos:

- 1.- Dividendos provenientes del extranjero y pagados al extranjero.
- 2.- Dividendos generados en ejercicios anteriores al de 1979.
- 3.- Dividendos provenientes de acciones al portador, salvo que se trate de acciones con bursatilidad.

La opción de integración es personal de cada contribuyente y en su caso deberá ejercerse por todos los dividendos decretados por la empresa en un año de calendario. La opción puede ejercerse en relación con una empresa sin que sea obligatorio hacerlo con las demás.

Quienes opten por el sistema de integración acumularán a su ganancia la parte proporcional del impuesto pagado por la empresa y acreditarán este mismo impuesto en su declaración final.

Para determinar el impuesto acreditable, se separará de la ganancia decretada la parte proporcional de ingresos no acumulables, puesto que por estos últimos la empresa no paga impuesto. Se exceptúa de esta regla a los dividendos provenientes de otras empresas cuando en la otra empresa pagaron el impuesto del 42%.

Una vez hecha esta separación, se considerará una parte como ingreso acumulable sin tener derecho a impuesto acreditable y la otra parte como ingreso con impuesto acreditable.

A la parte de la ganancia en donde se mantiene el derecho al impuesto acreditable se le aplicará el por ciento que corresponda a la tasa de impuesto que cause la empresa conforme a la tabla que contiene la Iniciativa.

A quienes opten por el sistema de integración no se les efectuará la retención del 21% y la empresa les proporcionará una constancia en donde les indique con todo detalle la cantidad que deben acumular y el impuesto que pueden acreditar".

Lo dispuesto por la iniciativa se recogió en el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1979, que estableció textualmente lo siguiente:

Art. 81.- Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo podrán acreditar contra el impuesto a que se refiere este Título, la parte del impuesto al ingreso global de las empresas que correspondió a la ganancia decretada, en los términos de este artículo. En este caso, considerarán como ingreso acumulable dicha ganancia adicionada del impuesto al ingreso global de las empresas que sea acreditable.

Para determinar el impuesto acreditable se procederá como sigue:

I. Se determinará la tasa del impuesto al ingreso global de las empresas que correspondió al ejercicio en que dicha ganancia se generó. La tasa a que se refiere este párrafo se calculará en la siguiente forma: el impuesto de la empresa se dividirá entre la base a que se refiere el artículo 34 de la Ley, el cociente se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

II. Se separará de la ganancia decretada en favor de cada socio o accionista, la parte proporcional de ingresos no acumulables, correspondientes al ejercicio en que se generó la ganancia.

No se considerarán dentro de los ingresos no acumulables, los dividendos o utilidades obtenidos de otras empresas, siempre que la empresa emisora haya causado el impuesto al ingreso global de las empresas a la tasa de 42% en el ejercicio en que se generó esa ganancia.

Para determinar la parte proporcional a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se procederá como sigue:

- a) Se sumarán los ingresos no acumulables.
- b) Si el resultado de la suma anterior es superior al total de las utilidades del ejercicio, incluyendo las que no se distribuyan, se acumulará el total de la ganancia, sin tener derecho a impuesto acreditable.
- c) Cuando el resultado de la suma mencionada en el inciso a) sea inferior, se dividirá dicho resultado entre el total de las utilidades del ejercicio susceptibles de reparto, antes de reservas, y el cociente se multiplicará por la ganancia decretada en favor del socio o accionista.

La parte de la ganancia que se separa será ingreso acumulable sin impuesto acreditable. La otra parte se considerará ingreso acumulable con impuesto acreditable.

III. A la parte con impuesto acreditable se aplicará el por ciento que corresponda de acuerdo con la siguiente escala.

La opción a que se refiere este artículo podrá ejercitarse individualmente por cada socio o accionista y deberá comprender todas las utilidades que le correspondan, decretadas durante un año de calendario en una empresa, sin que necesariamente comprenda las utilidades de otras empresas. La opción se efectuará al momento de recibir la ganancia, cuando las utilidades se distribuyan en el mismo año de calendario en que se decreten; en el caso de que se distribuyan con posterioridad, la opción deberá manifestarse antes del 31 de diciembre del año en que se decreten.

Quando no se haga uso de la opción a que se refiere este artículo y en los casos en que no se pueda optar en los términos del artículo 82 de la Ley, se pagará un impuesto de 21% sobre los ingresos a que se refiere este Capítulo, que tendrá el carácter de definitivo. En

estos supuestos se considerarán percibidas las ganancias en el año de calendario en que se distribuyan.

Por otra parte, se estableció que las personas físicas no podrían ejercer la opción prevista en el artículo 81 cuando se presentaran algunos de los supuestos señalados en el artículo 82, que disponía lo siguiente:

Art. 82.- No podrá efectuarse la opción a que se refiere el artículo anterior, en los siguientes casos:

I. Cuando la ganancia se perciba por residentes en el extranjero o por sujetos exentos.

II. Tratándose de ganancias provenientes de sociedades o asociaciones, de nacionalidad extranjera, residentes en el extranjero.

III. En el caso de ganancias generadas en ejercicios que terminaron antes del primero de enero de 1979.

IV. En los supuestos a que se refieren las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 80 de esta Ley.

V. Cuando la ganancia la perciban menores de edad, salvo que comprueben haber tenido los ingresos suficientes para efectuar la inversión de la que deriva la ganancia, sin considerar donativos.

VI. En el caso de ganancias provenientes de acciones al portador, salvo que se trate de valores que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

VII. Tratándose de ganancias generadas en ejercicios en los que se pagó el impuesto al ingreso global de las empresas, conforme a bases de tributación.

Cabe señalar que las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 80 de la Ley, se referían a préstamos a socios o accionistas, a las erogaciones no deducibles, a las omisiones de ingresos y al ingreso global gravable estimado por la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público.

En ese orden, el artículo 82 de la Ley respeta el sentido de la Iniciativa de limitar el régimen de integración previsto en el artículo 81 de la Ley, a las personas físicas que perciban ingresos generados con anterioridad a 1979 y por dividendos provenientes de acciones al portador, estableciéndose además otros supuestos que prohibían a la persona física el ejercicio de esa opción, los cuales se encuentran contemplados en las fracciones de ese numeral.

Asimismo, se establecieron ciertos requisitos formales para que la persona física estuviera en posibilidad de ejercer la opción, tales como estar inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, comunicar a la empresa del ejercicio de la opción y presentar la declaración anual conjuntamente con la constancia del acreditamiento.

Así lo estableció el artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en el periodo que venimos analizando.

Art. 84.- Los contribuyentes que ejerzan la opción establecida en el artículo 81 de la Ley, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Estar inscritos en el Registro Federal de Causantes.
- II. Comunicar por escrito que contenga su nombre, domicilio, nacionalidad y número de registro federal de causantes, a la sociedad que distribuya las utilidades, antes de que se las entregue o a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate, que ha ejercido dicha opción por los dividendos decretados en ese año de calendario.
- III. Solicitar a más tardar en el mes de marzo del año posterior a aquél en que se decretaron las utilidades, la constancia del impuesto acreditable que señala la fracción II del artículo 83 de la Ley.

VI. Acompañar a su declaración anual, la constancia a que se refiere la fracción anterior.

Ahora bien, de acuerdo a este régimen, se puede apreciar que el legislador tributario estableció un sistema en el que la persona física pudiera acreditar el impuesto sobre la renta causado contra su impuesto a cargo, considerando como ingreso acumulable no sólo el dividendo decretado, sino también el impuesto al ingreso global gravable de la empresa.

Así lo señala Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar en su obra^Z, al establecer lo siguiente:

"El segundo, que se conoció como "régimen de integración", consistía en que el accionista consideraba como ingreso no sólo el dividendo percibido, sino también una parte del ingreso pagado por la empresa, pero acreditaba esa misma cantidad contra el impuesto sobre la renta que finalmente resultaba a su cargo. Este régimen tenía como propósito gravar únicamente al accionista y contemplar a la empresa como un ente transparente, o sea, como vehículo a través del cual la persona física beneficiaria del dividendo obtenía sus ingresos".

En ese orden de ideas, en el periodo de 1979 a 1980 los contribuyentes tenían dos opciones, la primera de ellas consistía en que los ingresos por dividendos quedaban afectos al pago de un impuesto a tasa fija, impuesto que era retenido por la sociedad mercantil pagadora, sin que el dividendo mismo tuviera que acumularse a los demás ingresos que obtuviera el contribuyente

^Z CALVO NICOLAU Enrique, VARGAS AGUILAR Enrique, op. cit., supra nota 1, pp. 284 y 285.

para determinar el impuesto anual a su cargo y la segunda, es la conocida como el régimen de integración, la que está contenida en los artículos 81, 82 y 84 que se transcribieron anteriormente.

I.14. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL PERIODO 1981-1982.

En la iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980 que actualmente tenemos en vigor, desde el 1o. de enero de 1981, se prevén dos cambios que merecen la pena comentar:

PRIMERO.- En el Título II: De las Sociedades Mercantiles, Disposiciones Generales, se explica cómo determinar el resultado fiscal del ejercicio, lo que se logra disminuyendo de la utilidad fiscal del mismo, las pérdidas fiscales de otros ejercicios, así como las ganancias derivadas de la enajenación de terrenos y construcciones que formen parte de su activo fijo cuando el total del producto de la enajenación se invierta en regiones susceptibles de desarrollo. Asimismo, deben disminuirse los dividendos o utilidades que el contribuyente perciba de sociedades mercantiles residentes en México, siempre que le correspondan como accionista o socio.

La utilidad fiscal, de acuerdo con la ley, se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables en un ejercicio, las deducciones autorizadas.

Por tal motivo, y como se puede apreciar en esta iniciativa y de acuerdo con el Título que se está comentando, se transforma

el concepto de ingreso global gravable que se empleó en las leyes del Impuesto Sobre la Renta anteriores a la vigencia de esta nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, por el concepto de resultado fiscal, sistema que actualmente tenemos en vigor.

SEGUNDO.- En el Capítulo VII, De los Ingresos Por Dividendos, se estableció en la iniciativa lo siguiente: "En general se consideran ingresos por dividendos las ganancias decretadas por sociedades mercantiles residentes en México y el reembolso de las acciones a favor de los socios o accionistas, los intereses que se pagan por cierto tipo de acciones, la participación en la utilidad de las empresas a favor de las obligaciones u otros, las omisiones de ingresos, o las compras no realizadas e indebidamente registradas, entre otros".

En virtud de la iniciación de vigencia de esta Ley del Impuesto sobre la Renta, por disposición del artículo segundo transitorio quedó abrogada la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964.

A continuación pasaremos a transcribir los artículos que son aplicables a los dos puntos que se comentaron en la iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Art. 10.- Las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, calcularán el impuesto sobre la renta aplicando la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, el cual se determinará disminuyendo en su caso, de la utilidad fiscal en el ejercicio las pérdidas fiscales de otros ejercicios, la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, así como los siguientes ingresos:

I.- La ganancia derivada de la enajenación de terrenos y construcciones que formen parte del activo fijo, si el importe total de dicha enajenación se invierte en regiones susceptibles de desarrollo cumpliendo con los requisitos que al respecto señale el Reglamento de esta Ley. Si la inversión fuere parcial no se gravará la ganancia en el por ciento que la inversión represente del importe total de la enajenación.

II.- Los dividendos o utilidades pagadas por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México, siempre que correspondan al contribuyente en su carácter de accionista o socio.

III. El importe de los estímulos fiscales otorgados por el ejecutivo federal.

El contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio fiscal.

La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título, salvo la señalada en el artículo 51 de esta Ley. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de aquéllos sea inferior al de éstas.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.

De acuerdo con la redacción del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1981, el resultado fiscal se obtenía de la siguiente manera:

Ingresos Acumulables

(menos) Deduciones Autorizadas

UTILIDAD FISCAL - BASE PARA PTU

(menos)

- a) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores,
 - b) Dedución adicional. Art. 51.
 - c) La ganancia en la enajenación de terrenos y construcciones,
 - d) Los dividendos pagados, y
 - e) El importe de los estímulos fiscales.
-

RESULTADO FISCAL

TARIFA HASTA DEL 42%

Ahora bien, respecto de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles, el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció lo siguiente:

Art. 120.- Se considerarán ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. La ganancia decretada por sociedades mercantiles residentes en México en favor de socios o accionistas. Cuando la ganancia decretada se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

En los casos en que la ganancia se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad dentro de los treinta días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral.

Cabe señalar que se mantuvo la opción de que las personas físicas pudieran acreditar el impuesto sobre la renta causado

contra su impuesto a cargo, considerando como ingreso acumulable no sólo el dividendo decretado sino también el impuesto al ingreso global gravable de la empresa, como se señaló en el periodo de 1979-1980.

En la iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982, se incluyó un concepto diferente para determinar el resultado fiscal y que se denominó utilidad fiscal ajustada. Señalaba la iniciativa que "Por otra parte, se propone señalar que para determinar el resultado fiscal, debe obtenerse la utilidad fiscal ajustada, que es aquella que resulta de restar a la utilidad fiscal del ejercicio la deducción adicional establecida en el artículo 51 de la ley, así como, entre otros, aquellos ingresos que provengan del extranjero por exportación de tecnología o por asistencia técnica, en los casos en que el contribuyente opte por pagar el impuesto a la tasa proporcional del 10%. Dicha utilidad fiscal ajustada debe disminuirse con las pérdidas fiscales de otros ejercicios".

A continuación se transcribirá el artículo 10 vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982:

Art. 10.- Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las sociedades mercantiles, deberán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley.

El resultado fiscal se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad ajustada restándole a la utilidad fiscal en el ejercicio la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de esta ley y los siguientes ingresos:

a) Los provenientes del extranjero, por exportación de tecnología o de asistencia técnica, cuando se opte por pagar el impuesto a la tasa proporcional que señala el último párrafo del artículo 13 de esta Ley.

b) Los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México, siempre que correspondan al contribuyente en su carácter de accionista o socio.

c) El importe de los estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal.

II. A la utilidad fiscal ajustada se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios.

El contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio fiscal.

La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título, salvo la señalada por el artículo 51 de esta Ley. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, salvo la señalada en el artículo 51 de la misma cuando el monto de aquéllos sea inferior al de éstas. La pérdida fiscal ajustada es la que resulta de restar de la utilidad fiscal, la deducción adicional establecida en el artículo 51 de esta Ley y los ingresos a que se refiere la fracción I de este artículo, cuando éstos son mayores que aquélla. También se considera pérdida fiscal ajustada, la que deriva de sumar a la pérdida fiscal la deducción a que se refiere el citado artículo 51 y los ingresos señalados en la fracción I del presente artículo.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.

En virtud de lo anterior y debido a la inclusión del concepto utilidad fiscal ajustada, el resultado fiscal del

ejercicio de las sociedades mercantiles se determinaba de la siguiente forma:

Ingresos Acumulables

(menos) Deducciones autorizadas

UTILIDAD FISCAL - BASE PARA PTU

(menos)

- Deducción Adicional Art. 51.
- Ingresos provenientes del extranjero, por exportación de tecnología o asistencia técnica.
- Los dividendos pagados.
- El importe de los estímulos fiscales.

UTILIDAD FISCAL AJUSTADA

(menos)

- Pérdidas Fiscales Ajustadas de ejercicios anteriores.

RESULTADO FISCAL

TARIFA HASTA DEL 42%

Estos dos cambios relacionados anteriormente fueron los más importantes que se dieron en este periodo y que constituyen la base para determinar el resultado fiscal del ejercicio de las sociedades mercantiles.

En materia del impuesto por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas, no hubo cambios sustanciales en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982 y se conservó la vigencia de los dos regimenes expuestos en el apartado anterior, el de retención y pago definitivo y el de integración.

I.15. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL PERIODO 1983 A 1984.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1983 se señalaba lo siguiente: "Se propone considerar para la determinación del resultado fiscal, los ingresos por dividendos en acción y la deducción por dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio y la ya establecida en el artículo 51 de la Ley".

De esta forma, se incluyen nuevos elementos para considerar el resultado fiscal que se contienen en el artículo 10, que establece:

Artículo 10 ...

El resultado fiscal se determinará como sigue:

1. Se obtendrá la utilidad fiscal ajustada restándole a la utilidad fiscal en el ejercicio, los ingresos por dividendos distribuidos mediante la entrega de acciones o partes sociales de la misma sociedad o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad y las siguientes deducciones:

- a) La establecida en la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.
- b) La adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

En el ejercicio en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, se sumarán a los ingresos que forman parte de la utilidad fiscal ajustada, el valor del dividendo distribuido en acciones o partes sociales de la misma sociedad o el que se reinvierta dentro de los 30 días siguientes a su distribución o pago de aumento de capital en la misma sociedad.

II. A la utilidad fiscal ajustada se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales ajustadas en otros ejercicios.

La utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título, salvo las señaladas en el artículo 22, fracción IX y 51 de esta Ley...

En virtud de lo anterior, el resultado fiscal para el ejercicio fiscal de 1983, se determinaba como sigue:

Ingresos Acumulables
 (menos) Deducciones Autorizadas (excepto Art. 51,
 Art. 22, IX)

UTILIDAD FISCAL

(menos) - Ingresos por dividendos distribuidos o
 reinvertidos
 - Deducción de la fracción IX del Art. 22
 - Deducción Adicional Art. 51

UTILIDAD FISCAL AJUSTADA

(menos) Pérdidas fiscales ajustadas de ejercicios anteriores

RESULTADO FISCAL

TARIFA HASTA DEL 42%

En virtud de la inclusión de la fracción IX al artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1983, las sociedades mercantiles que distribuyeran dividendos a sus accionistas, los podían deducir para determinar su resultado fiscal del ejercicio.

El artículo 22, fracción IX establecía a la letra lo siguiente:

Art. 22.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

Fracción IX. Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente. En los casos que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción o pago del aumento de capital de la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

También serán deducibles los demás ingresos que de conformidad con esta Ley se consideran dividendos.

Como se puede apreciar, los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1983, se podían hacer deducibles en el ejercicio, situación que tuvo diversas interpretaciones como se analizará en el Capítulo correspondiente.

Así las cosas, para hacer simétrico el régimen de dividendos, las sociedades mercantiles tenían la obligación de acumular los ingresos que se percibieron por utilidades o dividendos, de acuerdo a lo que disponía el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Art. 15.- Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las sociedades nacionales de crédito y las sociedades mercantiles residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en

servicios o en crédito que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

Para los efectos de esta ley no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad, por utilizar para valuar sus acciones, el método de participación y con motivo de la revaluación de bienes de activo fijo y de su capital.

Las sociedades mercantiles residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a dichos establecimientos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de las sociedades o de otro establecimiento de ésta.

Por lo que respecta a las personas físicas, se siguió considerando como ingresos por utilidades distribuidas, la ganancia distribuida por sociedades mercantiles a favor de sus socios o accionistas.

Sin embargo, se eliminó de la Ley del Impuesto sobre la Renta la opción que se conocía como "sistema de integración" que prevaleció en las Leyes del Impuesto sobre la Renta vigentes en los años de 1979 a 1982.

En ese orden de ideas, se adopta el sistema de crédito de impuesto, en el que las personas físicas pueden acreditar el impuesto que se les retenga por el pago de dividendos contra el impuesto determinado en la declaración anual y siempre que no se encontraran en los supuestos que se enumeraban en el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que venimos analizando.

Así lo establecían los artículos 121 y 122:

Art. 121.- Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo acreditarán el impuesto que se les retenga contra el impuesto determinado en la declaración anual, siempre que no se encuentren en los supuestos a que se refiere el artículo 122 de esta Ley.

Art. 122.- No se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 121 de esta Ley y las retenciones se considerarán como pago definitivo, en los siguientes casos:

I.- Cuando se efectúe la retención a que se refiere el segundo párrafo de la fracción II del artículo 123 de esta Ley.

II.- En los supuestos a que se refieren las fracciones III, IV, V, VI y VII del artículo 120 de esta Ley.

III.- Cuando la ganancia la perciban menores de edad, salvo que comprueben haber tenido los ingresos suficientes para efectuar la inversión de la que deriva la ganancia, sin considerar donativos.

IV.- Cuando la ganancia la perciba una persona propietaria de acciones al portador, salvo que dichas acciones se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V.- Tratándose de ganancias distribuidas en ejercicios en los que el impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles que las distribuyen se determinó a bases especiales de tributación.

VI.- Cuando los ingresos los obtengan las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren los artículos 70 y 73 de esta Ley.

VII.- Tratándose de dividendos en efectivo generados por revaluación de activo y de su capital.

Las personas físicas que reciban ingresos de los señalados en este Capítulo, que no puedan efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 121 de esta Ley, estarán obligadas a manifestarlos en su declaración anual.

Se establece la obligación de efectuar la retención a la tasa del 55% para las sociedades mercantiles que hagan los pagos,

en términos de la fracción II, del artículo 123.

Ahora bien, las personas que pudieren acreditar el impuesto en términos del artículo 121, tenían la obligación de acumular el dividendo o utilidad distribuido, no así las que se encontraban en los supuestos del artículo 122 que consideraban esa retención como pago definitivo.

Por lo que se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en el año de 1984, el tratamiento para determinar el resultado fiscal del ejercicio y el régimen de dividendos, no sufrieron modificación alguna, salvo la prevista en la fracción IX del artículo 22 vigente en esa época.

En efecto, la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 1984, establecía lo siguiente:

Art. 22.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

IX.- Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, incluyendo los demás conceptos que de conformidad con esta Ley se consideran dividendos, correspondientes a ejercicios anteriores, sin que para estos últimos sean aplicables los requisitos que para la deducibilidad de los primeros establece esta Ley. Los dividendos a que se refiere la fracción II del artículo 152 de esta Ley, se deducirán en el ejercicio en que se generen.

En los casos en que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en el que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

En virtud de la redacción de la fracción IX que se transcribió, los dividendos o utilidades distribuidos se podían hacer deducibles cuando los mismos hubieren prevenido de utilidades generadas en ejercicios anteriores.

En ese sentido, se realizó un cambio de importancia en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que en el año de 1983 eran deducibles los dividendos o utilidades distribuidos en el ejercicio y no como se expresa en la redacción de la fracción IX, del artículo 22 en vigor en 1984, correspondientes a ejercicios anteriores.

Por tal motivo, en nuestros Tribunales Federales se suscitaron diversos criterios de interpretación de la fracción IX vigente en 1983 y en 1984, por lo que en el Capítulo tercero expondremos dichos criterios y nuestros puntos de vista de esta cuestión.

I.16. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL PERIODO 1985-1986.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en los años de 1985-1986 permaneció en los mismos términos que en el periodo señalado en el apartado anterior en cuanto a la determinación del resultado fiscal de las sociedades mercantiles.

Por lo que respecta a la deducción de los dividendos o utilidades distribuidos por las sociedades mercantiles, el sistema es el mismo que se señala en el artículo 22, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1984.

Cabe señalar que en las Disposiciones de Vigencia Anual de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el ejercicio fiscal de 1986, en el artículo noveno, fracción XIV se establece que los dividendos provenientes de revaluación de activos y de su capital o de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad, no iban a ser deducibles en los ejercicios que se inicien en los años de 1985 y 1986.

El artículo noveno, en su fracción XIV disponía lo siguiente:

XIV.- Para los efectos de la fracción IX del artículo 22 de la Ley, no serán deducibles en los ejercicios que se inicien en los años de 1985 y 1986, los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, incluyendo los reembolsos, generados por revaluación de activos y de su capital o de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad.

En virtud de lo anterior, el legislador tributario pretendía que no se dieran efectos a la revaluación de activos y de su capital, situación que ha generado que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ejercicio de sus facultades de comprobación se oponga a la distribución de dividendos en esa forma, contradiciendo la Ley General de Sociedades Mercantiles que permite, por una parte, la capitalización de las reservas, o bien la distribución de dividendos provenientes de un superávit por revaluación en base a un avalúo practicado al efecto.

Asimismo, en la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el periodo que venimos analizando, se

estableció que los dividendos que provinieran de establecimientos permanentes de personas morales extranjeras iban a ser deducibles en el ejercicio en que se generaran. en términos de la fracción II del artículo 152 de la Ley.

La fracción IX del artículo 22 en el periodo que se analiza, quedó de la siguiente manera:

IX. Los dividendos o utilidades distribuidos en el efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, incluyendo los demás conceptos que de conformidad con esta Ley se consideran dividendos, correspondientes a ejercicios anteriores, sin que para estos últimos sean aplicables los requisitos que para la deducibilidad de los primeros establece esta Ley. Los dividendos a que se refiere la fracción II del artículo 152 de esta Ley se deducirán en el ejercicio en que se generen.

En los casos en que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades o bien cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción, o pago de aumento de capital en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

I.17. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN 1987.

En virtud del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 1986 se crea el Título II del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales.

Por tanto, los contribuyentes que se dediquen a las actividades empresariales tributarán conforme a dos bases, la

primera conocida como base nueva y la segunda como base tradicional.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, se estableció a este respecto lo siguiente:

Es oportuno indicar que como ya se había expresado, el cambio en la forma de determinar la base del impuesto es tan profundo que no es posible implantarlo en forma total inmediata, sino que hay que hacerlo paulatinamente, lo cual no significa que la implementación de las medidas se vaya a realizar gradualmente, sino que se implantan de inmediato. Sin embargo, se prevé un periodo de transición en el que se adopta el mecanismo de combinar el resultado obtenido en ambos sistemas y calcular el impuesto, considerando para el sistema nuevo tasas que van ascendiendo conforme transcurra el periodo de transición hasta llegar al 100% de lo previsto en la Ley al terminar el periodo de referencia.

Por su parte, en el sistema tradicional se aplicarán tasas que irán descendiendo en forma simétrica al aumento que va teniendo la tasa en el sistema nuevo, hasta que al finalizar el periodo de transición dicha tasa desaparece y consecuentemente, el sistema tradicional.

Como se habrá observado, en ningún momento se da un beneficio adicional a los contribuyentes en virtud del periodo de transición, sino únicamente se facilita el abandono del sistema tradicional y la incorporación al sistema nuevo.

Es oportuno indicar que, como ya se había expresado, el cambio en la forma de determinar la base del impuesto es tan profundo que no es posible implantarlo en forma total inmediata sino paulatinamente, lo que significa que la implementación de las medidas se vaya realizando gradualmente para lo cual se propone en vigor de inmediato, si bien en el primer año de la transición se paga una proporción que a medida que avanza el periodo transitorio va incrementándose hasta llegar en el quinto año al 100% del impuesto que les corresponda conforme a este sistema.

Lo anterior no implica que los contribuyentes que tengan que determinar su base gravable conforme a las disposiciones del denominado Sistema Nuevo se vayan a ver favorecidos en el lapso de transición comprendido entre el 1o. de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1990, pagando sólo el impuesto que resulte conforme a dicho sistema y en los porcentajes apuntados en el párrafo anterior, sino que adicionalmente deberán, durante el periodo de transición de referencia, determinar la base gravable de acuerdo básicamente con las disposiciones de la Ley de la materia vigente al 31 de diciembre de 1986 aplicables a las actividades empresariales, están obligados a pagar en el primer año de la transición el 80%, en el segundo el 60%, en el tercero el 40% y en el cuarto el 20% del impuesto que les corresponda conforme a este sistema tradicional.

Como podrá observarse, los contribuyentes en el periodo de la transición pagarán el 100% del impuesto, sólo que en porcentajes combinados del resultante en cada uno de los sistemas señalados.

En virtud de lo apuntado, podemos decir que se propone que ambos sistemas coexistan en el lapso de transición, lo que hace necesaria la adición de un Título VII a la Ley del impuesto sobre la Renta, denominado "Del Sistema Tradicional", mismo que contiene básicamente las disposiciones de los Títulos I, II y Capítulo VI del Título IV de la citada Ley, vigentes al 31 de diciembre de 1986, estando vigente dicho Título VII únicamente hasta el 31 de diciembre de 1990, fecha en que termina el periodo de transición y subsiste en forma única el sistema nuevo.

Como se desprende de la exposición de motivos, el periodo de transición de estos dos sistemas, el tradicional y el de base nueva, entrarían en vigor entre el 1o. de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1990 para lo cual, los contribuyentes dedicados a actividades empresariales iban a tener que pagar el impuesto sobre la renta en base a las proporciones establecidas en el Título VIII (Mecanismo de Transición) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A este respecto, el artículo 801 señalaba que las sociedades mercantiles debían de aplicar, por separado, las disposiciones contenidas en los Títulos II (base nueva) y VII (base tradicional).

El impuesto sobre la renta conjunto del ejercicio venía a ser la cantidad que resultada de sumar los montos del impuesto determinado, en las siguientes proporciones:

	Título II	Título VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%

En virtud de lo anterior, paulatinamente iba a desaparecer el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, situación que ocurrió antes del 31 de diciembre de 1990, ya que la vigencia del sistema de transición y por ende, del mecanismo de transición, terminó de regir con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1989.

Ahora bien, la base tradicional es a la que hemos hecho referencia a lo largo de este capítulo, la cual no reconoce los efectos de la inflación y que para hacer una distinción respecto al Título II (base nueva) el Legislador tributario adicionó la palabra Bis a los artículos que se contenían en el Título VII (base tradicional).

En ese orden de ideas, el sistema para determinar el resultado fiscal del ejercicio de las sociedades mercantiles era distinto en cada uno de los Titulos a que hemos hecho referencia, ya que en la base nueva se señala que al resultado fiscal obtenido en el ejercicio se le aplicará la tasa del 35%, de acuerdo con el artículo 10 y por otra parte, en la base tradicional se sigue el mismo tratamiento establecido en las Leyes del Impuesto sobre la Renta anteriores, con la variante de que al artículo 10 se le agrega la palabra Bis.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía lo siguiente:

Art. 10.- Las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

Como se estableció, el artículo 10 Bis del Título VII, quedó en los mismos términos que en las leyes anteriores, considerando la utilidad fiscal ajustada y las pérdidas fiscales ajustadas para determinar el resultado fiscal, al cual se le aplicaba la tarifa que se contenía en el artículo 13 de la Ley que llegaba a

ser hasta del 42%.

Por lo que respecta la régimen de dividendos, la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1987 estableció lo siguiente:

Por otra parte debe señalarse que la eficacia de las medidas propuestas para corregir los efectos negativos de la crisis económica en la base sobre la cual calculan el impuesto sobre la renta las empresas, se vería seriamente afectada si no se mantuviera el sistema de deducción y acumulación de dividendos actualmente contenido en la Ley, ya que el sistema de acreditamiento aun cuando da un tratamiento más preciso y equitativo a las salidas de recursos de la empresa, complica en demasía la estructura y administración del impuesto, razón por la cual debe permanecer el método de deducción y acumulación tanto en el sistema tradicional como en el sistema nuevo, y así, cuando las empresas distribuyan dividendos a sus socios, personas físicas o morales con fines no lucrativos, la retención permanece sobre la misma tasa que actualmente existe.

De acuerdo con lo anterior, prevaleció la deducción y acumulación de los dividendos en las dos bases de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1987.

Sin embargo, por lo que respecta al Título II es necesario destacar que la fracción XIV del Artículo noveno de las Disposiciones de vigencia anual de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el ejercicio fiscal de 1986, se incluyó en la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1987, la cual se refería a que los dividendos provenientes de los reembolsos generados por revaluación de activos, de su capital o de otros conceptos que reflejaran el efecto de la inflación en

los estados financieros de la sociedad no iban a ser deducibles.

El artículo 22, en su fracción IX establecía lo siguiente:

Art. 22.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

IX. Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, incluyendo los demás conceptos que de conformidad con esta Ley se consideran dividendos correspondientes a ejercicios anteriores, sin que para estos últimos sean aplicables los requisitos que para la deducibilidad de los primeros establece esta Ley. En ningún caso serán deducibles los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes incluyendo los reembolsos generados por revaluación de activos de su capital o de otros conceptos que reflejan el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad.

En los casos en que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en el que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

Por lo que respecta al Título VII, se contempló la regla general, en la que todos los dividendos o utilidades distribuidos iban a ser deducibles por los contribuyentes que los decretaran.

I.18. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN 1988.

El tratamiento fiscal diferente en materia de deducción de dividendos comentado en el punto anterior, no prevaleció para este año, ya que se incluyó en ambas bases, la tradicional y la nueva, la no deducción de dividendos provenientes de los reembolsos generados por revaluación de activos, de su capital o

de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación.

I.19. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN 1989.

Con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1989, se deroga el Título VII del Sistema Tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

El motivo que llevó a derogar este Título según se explicó en la exposición de motivos de esa Ley, se debió a la complejidad que implicó la determinación de la base gravable de las empresas mediante el sistema dual (tradicional y nuevo).

En virtud de lo anterior, el resultado fiscal del ejercicio de las sociedades mercantiles se determinó conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disminuyéndose de la utilidad fiscal (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas) las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Por lo que respecta al régimen de dividendos, en la exposición de motivos se señaló lo siguiente:

El método de transparencia fiscal por acumulación integral de los dividendos que contiene la legislación vigente, apoyada en la mecánica de deducción, y que en su momento tuvo como justificación la identificación de las personas físicas que percibieron los dividendos como medida tendiente a reforzar la supresión del anonimato en la tenencia de acciones, finalidad ampliamente cumplida, ha ocasionado algunos efectos no deseados como la descapitalización de las empresas, por lo que considerando que las disposiciones fiscales deben resultar lo más imparcial posible, en relación con las decisiones que los contribuyentes tomen en su forma de operar o en sus relaciones con sus integrantes, otros contribuyentes o su personal, se propone abandonar el método de acumulación-deducción y

adoptar una mecánica muy sencilla para el tratamiento fiscal de los dividendos, que consiste básicamente en reconocer al momento de efectuar retenciones sobre las utilidades que distribuyen a sus socios, el impuesto pagado por la sociedad y retener básicamente la diferencia entre lo pagado por aquélla y lo que corresponda al accionista, considerando para ello que dichos ingresos deben gravarse a la tasa marginal del impuesto. lo cual permitirá simplificar las obligaciones a cargo de éstos y la labor de vigilancia de las autoridades fiscales, ya que una vez efectuada la retención, el accionista recibe sus dividendos sin necesidad de acumularlos, ya que el impuesto retenido por la sociedad sobre los dividendos es pago definitivo.

En virtud de que por el método de retención se elimina la acumulación de los ingresos por dividendos tanto para sociedades mercantiles como para personas físicas, se reforman los artículos 13, 15 y 121 y en concordancia, al eliminar entre otros, la deducción de dividendos se deroga la fracción IX del artículo 22 de la Ley que se comenta.

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

En virtud de lo anterior, los dividendos o utilidades distribuidos no van a ser deducibles y por ende, se deroga lo dispuesto por la fracción IX del artículo 22 que consideraba ese supuesto.

En ese orden y para dar la simetría al régimen de dividendos, los mismos no van a ser ingresos acumulables para las sociedades mercantiles que los perciban.

Ahora bien, se estableció como una obligación para las sociedades mercantiles el llevar una cuenta de utilidades fiscales netas, la cual tiene por objeto la reinversión de las

utilidades de las empresas.

La utilidad fiscal neta se obtiene de la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el impuesto sobre la renta a su cargo y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX (donativos) y X (honorarios a miembros de consejo directivo) del artículo 25 de la Ley, de cada uno de los ejercicios. Así lo señalaba el artículo 124 del ordenamiento que nos ocupa.

Como se señaló en la exposición de motivos, la tasa de retención al pago de dividendos fue del 40% cuando los dividendos o utilidades no provinieran de la cuenta de utilidad fiscal neta y éstos se pagaran a personas físicas o a personas morales con fines no lucrativos y del 10% cuando hubieren provenido de la referida cuenta.

En los demás casos se aplicaba la tasa del 35%.

El impuesto así determinado tenía el carácter de pago definitivo, por lo que no se debía de acumular a los demás ingresos percibidos durante el ejercicio.

I.20. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN 1990.

Con la entrada en vigor de esta Ley del Impuesto sobre la Renta, se amplía el Título II para comprender a las sociedades y asociaciones civiles, en virtud de lo cual se cambia la denominación de este Título por el de Personas Morales.

El resultado fiscal se sigue determinando conforme al artículo 10, salvo que la tasa aplicable va a ser del 36% por así disponerlo el Artículo decimoprimeros Bis en su fracción IX de las Disposiciones de Vigencia Anual, que señaló lo siguiente:

IX. Durante el año de 1990 se aplicará la tasa del 36% en lugar de la tasa del 35% que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, a excepción de las establecidas en los artículos 80 y 141 de la misma.

En materia de dividendos, tanto para residentes en el país cuanto para el extranjero, subsiste sólo la tasa del 36% si los dividendos o utilidades distribuidos no provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta o sin retención, si provienen de la referida cuenta, modificándose lo establecido por la Ley anterior de aplicar una retención del 10%.

Para las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de dividendos o utilidades se establece una opción de acumular los mismos a sus demás ingresos, estableciéndose una mecánica de acumulación en el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que venimos analizando.

Art. 122.- 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 percibido 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 el 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

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. La persona moral 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.

Contra el impuesto que se determine en la declaración anual, las personas físicas podrán acreditar la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 35% sobre el ingreso acumulable que se determine en los términos del párrafo anterior.

No se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior y las retenciones, que en su caso se efectúen, se considerarán como pago definitivo en los siguientes casos:

I. En los supuestos a que se refieren las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de esta Ley.

II. Cuando la ganancia la perciban menores de edad.

La opción de acumulación, como lo señala el Lic. Agustín López Padilla⁸ "tiene por objeto que el contribuyente pueda recuperar una parte del impuesto pagado por la empresa". Sigue diciendo el autor, que "...este sistema de acumulación del dividendo opera tanto para cuando se entrega el dividendo sin retención como cuando se hace la retención correspondiente del 35%".

En virtud de lo anterior, las personas físicas pueden acumular tanto el monto del dividendo como el impuesto sobre la

⁸ LOPEZ PADILLA Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1991. Tomo II. Personas Físicas. Doceava Edición. Dofiscal Editores, pp. 263 y 264.

renta a sus demás ingresos, pudiendo acreditarlo contra el impuesto a su cargo que resulte en la declaración anual.

Cabe señalar que para efectos de la tasa se debe de aplicar el 36% como fue señalado anteriormente.

I.21. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN 1991.

Con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1o. de enero de 1991. se modifica el régimen de dividendos, estableciendo que los accionistas dejarán de ser los sujetos del impuesto por los dividendos que reciban, pasando a ser la persona moral que los distribuye la obligada a enterar, a su cargo, el impuesto sobre la renta por este concepto.

En virtud de lo anterior, al momento de pagar un dividendo ya no va a proceder que la persona moral que lo pague retenga el 35%, sino que es ella misma quien lo debe de enterar a las autoridades fiscales, siempre y cuando dicho dividendo no provenga del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Respecto de esta modificación al régimen de dividendos para el año de 1991, consideramos que se rompe con el esquema y régimen anterior a la vigencia de esta Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que de acuerdo a este ordenamiento, la base gravable la constituyen los ingresos que perciban los contribuyentes y no así las erogaciones que realicen los sujetos pasivos del tributo.

En este orden de ideas, estamos en presencia de un impuesto que grava las erogaciones y no así los ingresos.

Por otra parte se establece que el impuesto deberá calcularse no solamente por el dividendo efectivamente pagado, sino también sobre el impuesto sobre la renta que le correspondería a dicho dividendo.

En el capítulo correspondiente, analizaremos este nuevo régimen de dividendos y apuntaremos sus aspectos más sobresalientes.

En otro orden de ideas, permanece para el año de 1991 la opción de acumular los dividendos percibidos por la persona física.

De acuerdo con el análisis histórico y de las consideraciones expuestas en los distintos ordenamientos que se analizaron a partir de 1921, resulta de medular importancia para nuestro trabajo tres aspectos que tienen injerencia directa en la determinación y distribución de las utilidades de las sociedades mercantiles y en especial, de la sociedad anónima.

Esos tres aspectos a que hacemos referencia son: la contabilidad, la utilidad y el balance o estado de posición financiera.

A este respecto, en el capítulo siguiente analizaremos cada uno de ellos, a fin de estar en posibilidad de estudiar los aspectos más relevantes de las Leyes del Impuesto sobre la Renta vigentes en 1941, 1953, 1983 y 1984 que a nuestro juicio y de acuerdo con las interpretaciones de nuestros tribunales federales, son los ordenamientos en los que se han tenido diversos criterios respecto del tema que nos ocupa.

Estos aspectos, que nosotros consideramos como relevantes, serán analizados en el Capítulo III del presente trabajo.

Igualmente será analizado, como anteriormente se mencionó, el régimen fiscal de los dividendos a la luz de las disposiciones en vigor a partir del 1o. de enero de 1991.

CAPITULO II

DETERMINACION DE UTILIDADES

CONTABILIDAD, UTILIDAD Y BALANCE

II.1. LEGISLACION MERCANTIL.

Para nuestro estudio, el ordenamiento supletorio en materia de la determinación de utilidades de las empresas lo constituye la legislación mercantil.

Se analizará la obligación que tienen los comerciantes de llevar la contabilidad de su empresa.

En segundo término y para concluir el presente capítulo, nos abocaremos al estudio de las utilidades y al proceso de su determinación, conforme a los datos que arroje el estado de posición financiera practicado por la sociedad.

II.1.1 CODIGO DE COMERCIO.

El Código de Comercio es el ordenamiento federal que regula a los comerciantes, personas físicas o morales, en el ejercicio de su actividad comercial, por lo que prevé sus obligaciones para que la ocupación del comercio se desarrolle de acuerdo a un marco legal.

Es importante señalar que el presente trabajo únicamente se basa en la obligación de las sociedades anónimas de llevar un sistema de contabilidad adecuado, los cuales tienen que cumplir con las obligaciones que se señalan en el artículo 16, fracción III y en el artículo 33 del Código de Comercio y con otras disposiciones que se señalan en ese ordenamiento.

II.1.1.1. OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES.

El artículo 16 del Código de Comercio nos señala lo siguiente:

Art. 16.- Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados:

I. A la publicación, por medio de la prensa, de la calidad mercantil con sus circunstancias esenciales y, en su oportunidad, de las modificaciones que se adopten;

II. A la inscripción en el Registro Público de Comercio, de los documentos cuyo tenor y autenticidad deben hacerse notorios;

III. A mantener un sistema de Contabilidad conforme al Artículo 33;

IV. A la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante.

El artículo 33 del Código de Comercio es el resultado de una reforma al Código de Comercio, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de enero de 1981, a través del "Decreto por el que se modifica, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley General de Sociedades Mercantiles", el cual entró en vigor a partir del 1o. de enero de ese año, dando el Legislador un efecto retroactivo a la mencionada reforma.

La exposición de motivos de la iniciativa del Decreto fue explicada de la siguiente forma:

EXPOSICION DE MOTIVOS

En varios aspectos, la Legislación Mercantil Mexicana presenta características de arcaísmo y obsolescencia que hacen que muchos de sus preceptos formalmente

vigentes sean sistemáticamente ignorados y no cumplidos, a otros que se les dé un cumplimiento meramente nominal y que otros constituyen un obstáculo en el desarrollo de las operaciones dentro del contexto de la economía moderna.

Promulgado el Código de Comercio en 1890 y la Ley General de Sociedades Mercantiles en 1934, muchos de sus conceptos han permanecido sin modificación a pesar de los avances en las tecnologías y los cambios en el medio y las prácticas a las nuevas condiciones.

Algunos de los aspectos en que estas circunstancias se dan con mayor evidencia son aquellas que se refieren a la contabilidad, correspondencia, anuncio de la calidad mercantil en el Código de Comercio y los relativos a la información y vigilancia de las sociedades anónimas.

El arcaísmo de las disposiciones mencionadas en el Código de Comercio es evidente. Sus normas y sus reglas corresponden a una tecnología y a unos sistemas que estaban en uso a fines del siglo XIX y que sustancialmente son los mismos que se empezaron a utilizar en el renacimiento, cuando se inició el auge comercial de las Repúblicas Italianas.

En materia de contabilidad, por ejemplo, el Código de Comercio ignora, porque no lo pudo prever, la aparición de los sistemas mecánicos a fines de la década de 1930, la posterior aparición de los sistemas electromecánicos de procesamiento masivo de datos, y naturalmente, la más reciente aparición de los sistemas de procesamiento electrónico de datos e información, cuyo uso se ha extendido y generalizado a pesar de las disposiciones del Código de Comercio, aplicables solamente a los procedimientos decimonónicos del registro manual. Como un ejemplo, basta señalar que las disposiciones legales vigentes exigen a los comerciantes llevar un libro copiador de cartas, recurso arcaico de archivo que quedó inutilizado con la aparición, hace ya bastante tiempo, de la máquina de escribir; naturalmente nadie cumple esa obligación y nadie exige su cumplimiento.

Por otro lado, tampoco se han tomado en cuenta en la legislación, el cambio de las condiciones, la multiplicidad y la extensión territorial de las operaciones mercantiles y se mantienen en vigor disposiciones como las relativas al anuncio de la calidad mercantil, imposible de cumplir con las condiciones actuales.

Algo semejante sucedió con las disposiciones relativas a la información y vigilancia en las sociedades anónimas, concebidas en una época en que las sociedades eran relativamente pequeñas, cerradas y de un número relativamente reducido de socios. Estas normas son inadecuadas para las condiciones modernas, las disposiciones en vigor se refieren al balance general como el único instrumento de información financiera, dejando de reconocer los considerables adelantos habidos en materia de información financiera en los últimos cincuenta años.

Igualmente se establecen recursos de revisión por parte de los accionistas, por ejemplo: poner a su disposición el balance y los libros de la sociedad, que son totalmente ineficaces dada la magnitud, complejidad y extensión de las operaciones de las modernas sociedades mercantiles. La figura del comisario ideal para vigilar a la sociedad y proteger los intereses de los accionistas frente a los administradores, se ha convertido, por falta de adaptación de las condiciones reales en una figura formal ineficiente. La legislación actual propone al comisario actividades concretas inútiles o imposibles de realizar en las condiciones actuales, tales como la obligación de practicar arcos de caja y por otro lado, imponer obligaciones que si harían efectiva su labor. En parte, la razón de este atraso en nuestra legislación mercantil es atribuible al deseo varias veces expresado e intentado desde los años de 1930, y nunca realizado, a efectuar una revisión a fondo y una codificación total de la legislación mercantil, mientras tanto, las disposiciones arcaicas siguen nominalmente en vigor y la práctica ignorándolas y desobedeciéndolas.

Consideramos que en vista de lo anterior, es indispensable y urgente establecer procedimientos y sistemas adaptados a las condiciones modernas, que hagan visibles y den eficacia a los derechos de los socios de vigilar el manejo y la situación de las sociedades en que participan, y a recibir información veraz y suficiente de la situación del manejo, dicha vigilancia e información que ahora se cumplen en general de manera formalista que realista, y para estos efectos, presentamos a esta H. CAMARA DE DIPUTADOS el siguiente proyecto de decreto que modifica, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley General de Sociedades Mercantiles".

Como se puede apreciar de la Exposición de Motivos de la iniciativa del Decreto, en vigor a partir del 1o. de enero de

1981, el legislador mercantil reconoce el arcaísmo y la obsolescencia del manejo de la contabilidad en los negocios de las empresas, por lo que con la reforma al artículo 33 del Código de Comercio y a varios preceptos de la Ley General de Sociedades Mercantiles en lo que se refiere a la contabilidad e información financiera, se obliga a los comerciantes a llevar y a mantener dentro de su empresa, un adecuado sistema de contabilidad, lo que podrá realizarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro que más se acomoden a las características del negocio.

El artículo 33 del Código de Comercio quedó como sigue:

Art. 33.- El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

- A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas,
- B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa,
- C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio,
- D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales,
- E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

En el artículo publicado en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, los señores Enrique Calvo Nicolau y Fernando Vázquez Pando⁹ señalan respecto del primer párrafo del artículo 33 del Código de Comercio, lo siguiente:

"Dos son las normas fundamentales que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad del comerciante: la obligación de llevarla y conservarla y la de que sea adecuada.

La primera de tales normas, por su generalidad merece el calificativo de principio y, por su contenido, la designación de principio de obligatoriedad. Y el mismo significa que todo comerciante está obligado a llevar contabilidad y a conservarla durante el tiempo establecido por el Código de Comercio.

La segunda norma es un criterio general que preside a toda la contabilidad en su conjunto: debe ser adecuada. Ello implica que, necesariamente, debe conformarse tomando en consideración las características y necesidades específicas del comerciante concreto."

En virtud de lo señalado por el primer párrafo del artículo 33 del Código de Comercio y del comentario al mismo por los autores referidos, dicha redacción se traduce en una norma

⁹ ARS IURIS, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, 5, 1991, El Régimen jurídico del Registro Contable y de la Contabilidad a la Luz de la Legislación Mercantil, Enrique Calvo Nicolau - Fernando Vázquez Pando, pp. 92 y 93.

imperativa para los comerciantes, sean personas físicas o morales, de llevar la contabilidad de sus negocios en la forma más adecuada a sus necesidades y a sus circunstancias particulares, así como el conservar la contabilidad en un plazo de diez años, conforme al artículo 46 del Código de Comercio.

El Lic. Mantilla Molina¹⁰ en cuanto a la obligación de los comerciantes de llevar un sistema de contabilidad adecuado, comenta: "En virtud de que la ley impone a los comerciantes la obligación de llevar cuenta y razón de todas sus operaciones, se hace que la norma técnica se transforme en norma jurídica".

A este respecto, considero que el comentario anterior es aprobado en cuanto a que por medio de un ordenamiento jurídico se obliga a llevar la contabilidad de las empresas, para garantía de los accionistas y de terceros, por lo que los requisitos del artículo 33 del Código de Comercio y en especial el inciso C) de ese precepto se traducen en normas imperativas para los comerciantes.

Una vez que ha quedado establecida la obligación de los comerciantes de llevar la contabilidad de sus negocios, pasaremos a mencionar otras obligaciones que se tienen, a la luz del Código de Comercio.

Para el manejo de su contabilidad, los comerciantes deberán llevar el libro diario y el libro mayor, de acuerdo con el

¹⁰ MANTILLA MOLINA, Roberto. Derecho Mercantil. Vigésimocuarta edición, Editorial Porrúa, S.A., p. 150.

artículo 34 del Código de Comercio, que en la práctica mercantil no se utilizan, ya que según el Lic. Raúl Cervantes Ahumada¹¹ "... los adelantos de la técnica contable superan los marcos establecidos legalmente y no es posible con la complejidad actual de los negocios, llevar los libros en la forma que el Código previene".

Por otra parte, se establece la obligación de llevar un Libro de Actas de Asambleas y un Libro de Actas del Consejo de Administración, de acuerdo con el artículo 36, siguiendo los requisitos de forma que señala el artículo 41, ambos preceptos contemplados en el Código de Comercio y que enseguida pasamos a transcribir:

Art. 36.- En el libro o libros de actas se harán constar todos los acuerdos relativos a la marcha del negocio que tomen las asambleas o juntas de socios y en su caso, los Consejos de Administración.

Art. 41.- En el libro de actas que llevará cada sociedad, cuando se trate de juntas generales se expresará: la fecha respectiva, los asistentes a ellas, los números de acciones que cada uno represente, el número de votos de que pueden hacer uso, los acuerdos que se tomen, los que se consignarán a la letra, y cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, cuidando además, de consignar todo lo que conduzca al perfecto conocimiento de lo acordado. Cuando el acta se refiera a una junta del Consejo de Administración, sólo se expresará la fecha, nombre de los asistentes y relación de los acuerdos aprobados. Estas actas serán autorizadas con las firmas de las personas a quienes los estatutos confieran esa facultad.

¹¹ CERVANTES AHUMADA, Raúl. Derecho Mercantil, Editorial Herrero. S.A., México, 1987, p. 342.

A este respecto, los señores Enrique Calvo Nicolau y Fernando Vázquez Pando, en la revista antes citada¹² al referirse a los artículos 36 y 41 del Código de Comercio mencionan lo siguiente:

"Lo anterior se explica porque en las Asambleas de socios o accionistas -órgano supremo de la sociedad- se toman decisiones que afectan al patrimonio de la persona jurídica, y si el propósito de la contabilidad consiste en llevar un registro histórico de todos los acontecimientos que afectan al patrimonio en cuestión, dado que tal libro de actas contiene la prueba de las decisiones que pudieron haber afectado -o afectaron a ese patrimonio-, se justifica que el libro correspondiente sea considerado como formando parte del sistema de contabilidad".

II.1.2. LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.

La Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1934, constituye en nuestro derecho positivo mexicano vigente, el ordenamiento jurídico que regula la preparación del balance y la determinación de las utilidades de las sociedades mercantiles.

Para los efectos del presente trabajo, únicamente se estudiará a la Sociedad Anónima, por ser la persona moral, dada la ficción del derecho, más socorrida para el desarrollo de las

¹² ARS IURIS, Revista de la Universidad Panamericana, op. cit., supra nota 9, p. 96.

actividades comerciales de las personas físicas.

Así las cosas, en primer lugar analizaremos si existe en nuestro derecho un concepto de utilidad, para posteriormente analizar la preparación y formación del balance, como se desprende de la información financiera que deben de presentar los administradores, en términos del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

II.1.2.1. CONCEPTO DE UTILIDADES

El Dr. Guillermo Cabanellas de Torres, en su Diccionario Jurídico Elemental¹³ nos infiere un concepto de la palabra utilidad, estableciendo lo siguiente:

"Utilidad: Provecho material. Beneficio de cualquier índole. Ventaja. Interés, rédito. Fruto. Comodidad. Conveniencia".

El mismo autor¹⁴, al referirse al concepto de utilidad en lo fiscal, establece lo siguiente:

"En diversos esquemas contributivos, la utilidad se equipara al ingreso por razón de trabajo o ejercicio de determinadas actividades profesionales".

¹³ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, S.R.L., p. 344.

¹⁴ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, p. 617. 12a. Edición. Revisada, actualizada y ampliada por Luis Alcalá-Zamora y Castillo. Editorial Heliasta, S.R.L.

El Diccionario Jurídico Mexicano¹⁵ al expresar el significado del concepto de dividendo, lo diferencia del de utilidad, señalando lo siguiente:

".....

III- Ahora bien, antes de continuar y debido a la estrecha relación que existe entre las utilidades de la sociedad y los dividendos que corresponden a los accionistas, conviene distinguir entre ambos conceptos, es decir, entre utilidades, o sea, aquellas cantidades que la sociedad obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad social y que constituyen un superávit en relación con el capital social, de los dividendos, que no son otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir dichas utilidades o superávit entre los socios. Y es necesaria esta distinción, porque, estrictamente, las utilidades corresponden a la sociedad, es decir, a una persona moral distinta de los socios y solamente cuando dicha persona toma el acuerdo, a través de su órgano respectivo, de enterar a los socios dichas utilidades fijando fecha para su pago, es cuando se concreta el derecho del socio al dividendo y lo convierte en acreedor de la sociedad".

De acuerdo con las anteriores definiciones del concepto de utilidad que acabamos de transcribir, podemos establecer que la utilidad se equipara a los ingresos que obtiene una sociedad mercantil por el desarrollo de sus actividades y que constituyen un superávit en relación con el capital social.

En nuestro derecho, en ningún ordenamiento legal, mercantil, civil o fiscal, se encuentra una definición legal del concepto de utilidad, por lo que es necesario acudir a otras disciplinas o técnicas para precisar dicho concepto.

¹⁵ DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Segunda Edición Revisada y Aumentada, Editorial Porrúa, S.A., Universidad Nacional Autónoma de México, p. 1174.

Existen numerosos precedentes jurisdiccionales que apoyan lo arriba expresado. A continuación transcribiremos dos de las tesis que son aplicables al caso.

Ganancias distribuibles: Para determinarlas, debe admitirse la deducción de gastos aunque éstos no se deduzcan en Cédula I.

Dado que el artículo 67 Bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso, al establecer las reglas para la fijación del impuesto sobre dividendos, se ocupa de la utilidad contable y no de la utilidad fiscal contable y utilidad contable es la que arroja el estado de pérdidas y ganancias de la contabilidad, no es admisible ninguna modificación al respecto, ya que se alteraría el concepto de utilidad contable. En consecuencia, los gastos realmente hechos en una negociación, que resulten de la contabilidad, aun cuando no fueren deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta en Cédula I, si lo son respecto del gravamen que se considera, ya que el accionista percibirá únicamente la diferencia que exista entre los ingresos de la negociación y lo realmente gastado, con deducción, sólo como lo establece la ley, de las reservas legales y del impuesto sobre la renta en Cédula I.

Disposición aplicada: artículo 67 Bis, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.

Juicio de Nulidad No. 2774/944.

Fecha de la Sentencia: 31 de octubre de 1944.

R.T.F.F. Año IX, Nos. 97 a 108, Pág 88, enero a diciembre de 1945.

Ganancias Distribuibles: Para calcular el impuesto sobre ellas no debe tomarse como base la utilidad fiscal contable.

Dado que de acuerdo con el artículo 67 Bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la base para determinar el pago del Impuesto del 8% la constituye la utilidad contable, la Secretaría de Hacienda no está facultada para proceder a determinar una utilidad fiscal contable, porque este concepto no se encuentra establecido en ninguna disposición legal y, por el contrario, el impuesto de que se trata se cobra sobre las percepciones obtenidas por los socios, o cuando menos, que estos tengan derecho a percibir, y

si de acuerdo con el balance practicado aquéllos únicamente tienen derecho a recibir determinada cantidad por ser ese el resultado de dicha operación contable, la autoridad fiscal no puede proceder a rechazar diversas partidas, con fundamento en la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque la utilidad gravada por ésta es una utilidad fiscal en tanto que la gravada por el impuesto del 8% es la utilidad contable.

Disposición aplicada: artículo 67 bis, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.

Juicio de Nulidad No. 2339/944.

Fecha de la Sentencia: 5 de octubre de 1944.

R.T.F.F. Año VIII, Nos. 93 y 94, Págs 121, septiembre y octubre de 1944.

De acuerdo a los dos precedentes antes transcritos, se desprende que en nuestro derecho, el concepto de utilidad, desde el punto de vista fiscal, no se encuentra establecido en ningún ordenamiento legal, por lo que es necesario acudir a la técnica contable.

Lo anterior es así, ya que el capital contable o la utilidad contable a repartir entre los socios o accionistas se refiere al patrimonio social.

En ese orden de ideas, el capital social se diferencia del capital contable o patrimonio social, ya que este último representa la totalidad de los valores patrimoniales reales de la sociedad en un momento dado, el cual está expuesto a distintas oscilaciones dadas las variaciones en la marcha de la sociedad, ya sea por su actividad o por circunstancias externas a ella.

Por contra, el capital social es el monto establecido en el acto constitutivo de la sociedad y expresado en moneda de curso legal, como valor de las aportaciones realizadas por los

socios¹⁶. siendo este un elemento esencial indispensable de toda sociedad mercantil¹⁷.

A este respecto, el Lic. Ignacio Orendáin K. al referirse al capital social en la Conferencia del Colegio de Contadores Públicos celebrada en 1989¹⁸ señala que "...debe decirse que en diversos artículos de la Ley General de Sociedades Mercantiles se utilizan indistintamente las palabras "capital" y "capital social" para referirse al capital social de las sociedades mercantiles, ya que lo que contablemente se conoce como capital contable, la Ley General de Sociedades Mercantiles lo denomina "patrimonio social" en los artículos 19 y 172, inciso F), relativos a la distribución de utilidades y al informe de los administradores a la asamblea de accionistas".

En virtud de lo anterior, necesariamente tenemos que recurrir a la disciplina contable para poder fijar el concepto de utilidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.¹⁹, en su

¹⁶ FERRI, cit. por DE PINA VARA, Rafael. Derecho Mercantil Mexicano, Vigésima Edición, México 1988, Editorial Porrúa, p. 57.

¹⁷ DE PINA VARA, Rafael, op. cit. supra nota 16, p. 57.

¹⁸ Conferencia del Colegio de Contadores Públicos, A.C., 1989.

Capital Social, Lic. Ignacio Orendáin K., p. 3.

¹⁹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín A-11 Definición de los conceptos básicos integrantes de los Estados Financieros. Cuarta Edición, 1989, pp 90, 91.

boletín A-11 relativo a la definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros, establece en sus puntos 51 a 63 lo siguiente:

"UTILIDAD NETA

Definición

Utilidad neta es la modificación observada en el capital contable de la entidad, después de su mantenimiento, durante un periodo contable determinado, originada por las transacciones efectuadas, eventos y otras circunstancias, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido.

Elementos de la Definición

Modificación observada

Se refiere al cambio incremental entre el inicio y final del periodo, del monto total del capital contable. Cuando el cambio es un decremento, se trata de una pérdida neta.

Mantenimiento de capital

El capital es un punto de partida lógico en el proceso de medición de la utilidad, ya que ésta no podrá existir si el capital no se conservó intacto.

Cuando hay cambios en precios es necesario tomar en cuenta su efecto sobre el capital. A este respecto existen dos criterios de mantenimiento de capital: financiero y físico.

La diferencia básica entre estos dos criterios es que bajo el enfoque de capital financiero se pretende medir en dinero un atributo monetario y en el de capital físico, como su nombre implica, un atributo físico. Esto es, en el capital financiero se

trata de conservar una cantidad determinada de poder adquisitivo y en el capital físico, una capacidad operativa determinada.

Consecuentemente, el concepto de utilidad neta está vinculado al concepto de mantenimiento de capital que se adopte, de acuerdo a las normas contables vigentes.

Periodo contable

Es el lapso convencional en que se subdivide la vida de la entidad y a cuyo término se formulan estados financieros básicos. Al término de la vida entera de la entidad, la utilidad neta de las mismas es equivalente al neto del efectivo ingresado y egresado a pesos del mismo poder adquisitivo, con exclusión de las aportaciones, distribuciones y reembolsos de capital a sus propietarios.

Transacciones, eventos y otras circunstancias

La utilidad neta reconoce tres diferentes fuentes:

- a) Transacciones y transferencias entre la entidad y otras entidades diferentes de sus propietarios.
- b) Actividades productivas en su sentido más amplio: manufactura, conversión, extracción, distribución, prestación de servicios, y en general, todas aquellas que le adicionen un beneficio a la entidad monetariamente cuantificable.
- c) Eventos y circunstancias derivados de la interacción de la entidad con su entorno económico, legal, social, político y físico incluyendo las repercusiones por cambios en precios, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido.

Ahora bien, se entiende por capital contable, según el mismo boletín A-11: "el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surgen por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución".

Por tanto, al ser la utilidad de las empresas la modificación observada en el capital contable, entendemos que la misma es una modificación patrimonial positiva que deriva del ejercicio de la actividad social, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afecten a la entidad y que constituyen un superávit en relación con el capital social.

En razón de lo anterior, no cabe dentro del concepto de utilidad las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido, ya que no constituyen beneficios o pérdidas generados por la actividad social de la empresa.

Aunque las transferencias de recursos con los propietarios de la entidad modifican la magnitud del capital contable en un periodo determinado, no constituye beneficios o pérdidas generadas por la entidad o efectos del entorno sobre ésta y por consiguiente, deben excluirse en la determinación de la utilidad".

De acuerdo con lo anterior, podemos afirmar que la utilidad de las sociedades mercantiles y en particular, respecto a las Sociedades Anónimas, es "la modificación observada en el capital contable, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido".

Siendo este el estado de cosas, podemos concluir que el concepto de utilidad repartible, al no encontrarse en ninguna disposición legal por ser un concepto eminentemente contable, la misma se debe de determinar conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados o conforme a la técnica contable, siguiendo los lineamientos y los requisitos de forma que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles.

II.1.2.2. CONCEPTO DE BALANCE.

En primer término, analizaremos el concepto de balance que nos señalan los Diccionarios Jurídicos más importantes en nuestro derecho, para luego precisar su concepción conforme a la Doctrina y Legislación Mercantil.

El Doctor Guillermo Cabanellas en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual²⁰ nos señala lo siguiente:

"BALANCE: Cuenta que, para la confrontación de los ingresos y gastos, llevan los comerciantes y también algunos particulares, y que demuestra el estado de su caudal. Asimismo, el libro donde los comerciantes asientan sus deudas activas y pasivas. Cuenta final por mayor, de entradas y salidas, efectuada en una casa de comercio, y que revela la situación de su activo y pasivo, es decir, su capital
..."

²⁰ CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, op. cit., supra nota 14, p. 445.

La Enciclopedia Jurídica Omeba²¹ al referirse al concepto de balance, establece lo siguiente:

"BALANCE: el balance es un documento contable que, en forma condensada, muestra la situación económica financiera de una hacienda ..."

Por otra parte, al analizar a las Asambleas, la misma Enciclopedia²² entiende por balance: "La confrontación contable entre el activo y el pasivo de la empresa y una utilidad de balance no puede existir, sino en la medida en que el activo supere el pasivo, incluido el capital social".

Para terminar con el concepto de balance de acuerdo a los Diccionarios, citaremos la connotación que se le da a esa palabra en el Diccionario Jurídico Mexicano:²³

"BALANCE: Operación contable periódica, por la que se determinan y resumen en forma ordenada, los saldos de todas las cuentas para establecer el activo, el pasivo y el capital de una empresa, así como las ganancias y pérdidas producidas en ese periodo".

Como se desprende de los conceptos referidos, podemos establecer que el balance es un documento contable en donde se hace constar en forma ordenada, las cuentas que conforman el activo, el pasivo y el capital de una empresa.

²¹ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo II, Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina, p. 12

²² ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, op. cit., Tomo IX, supra nota 21, p. 16.

²³ DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, op. cit. supra nota 21, p. 16.

Ahora bien, como ha quedado establecido al analizar las obligaciones de los comerciantes, los mismos tienen que llevar su contabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Código de Comercio.

Una de las obligaciones que se contienen en el artículo 33, es la de preparar los estados que se incluyan en la información financiera del negocio a fin de llevar un sistema de contabilidad adecuado, como se desprende del inciso C) del artículo en comento:

Art. 33.-

A)

B)

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio.

A este respecto, es necesario destacar que con anterioridad al 10. de enero de 1981, el Código de Comercio establecía la obligación de que los comerciantes formarán anualmente un libro de inventarios y balances, que debía de contener, según el artículo 38 en vigor antes de esa fecha, lo siguiente:

1- La relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases, apreciados en su valor real, y que constituyan su activo.

2- La relación exacta de deudas y toda clase de obligaciones pendientes si las tuviere, y que formen su pasivo.

3- Fijar, en su caso, la diferencia exacta entre el activo y el pasivo, que será el capital con que principia sus operaciones.

Por tanto, el Código de Comercio identificaba la elaboración de un inventario con la elaboración del balance, relacionándolas estrechamente.

Con la reforma al Código de Comercio y a la Ley General de Sociedades Mercantiles, la cual entró en vigor a partir del 10 de enero de 1981, se transforma el concepto de balance por el de información financiera, como se desprende de la redacción actual del inciso C) del artículo 33 del Código de Comercio, y del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que posteriormente analizaremos.

La transformación o cambio sufrido en relación con la obligación de llevar una contabilidad adecuada para la elaboración del estado de situación financiera, antes denominado balance, se explica en la Aprobación del Proyecto de Reforma del Código de Comercio y de la Ley General de Sociedades Mercantiles para pasar a la Cámara de Senadores de fecha 10 de diciembre de 1980, que en la parte conducente a la Ley General de Sociedades Mercantiles, pasamos a transcribir:

"...

En lo que toca a la Ley General de Sociedades Mercantiles, las modificaciones propuestas en la iniciativa, concretamente aluden a esclarecer el concepto de utilidades en lo tocante a su distribución, al concepto de capitalización de la reserva, a los derechos de acreedores respecto a los bienes y derechos de sus deudores, a la liberación de acciones por medio de diversos o pago en efectivo, a los derechos de accionistas minoritarios en la designación de consejeros y comisarios, a las obligaciones y

prohibiciones para los comisarios y a las obligaciones de los administradores para suministrar la información financiera de los socios.

En términos generales, los artículos que resultan de estas materias introducen pequeñas modificaciones a las prohibiciones actuales, que indudablemente las hacen más acordes con la práctica mercantil de nuestros días. Las comisiones consideraron por ello conveniente, la adopción en general de las proposiciones de las iniciativas en cuanto éstas responden a situaciones de hecho, no reguladas por la legislación actual, y porque además tienden a garantizar mejor los intereses de accionistas minoritarios. De todas maneras, estimo inconducente probar la decisión propuesta del artículo 18 por razones de claridad y apropiado proteger la posición de los acreedores en relación con las prohibiciones contempladas en el artículo 23: salvaguardar los intereses de acreedores y adquirentes de acciones cuando el capital se haya aumentado por reservas de evaluación o reevaluación, al demandar el avalúo previo de bienes por evaluadores profesionales independientes registrados ante la Comisión Nacional de Valores, conciliar el anacronismo que ofrece la legislación actual respecto al derecho de accionistas minoritarios para designar consejeros y comisarios en sociedades de gran número de tenedores de acciones, con el requerimiento mínimo de un 25% del capital, reduciendo este mínimo a sólo un 10% en el caso de sociedades cuyas acciones se operen en bolsa de valores, pero dejándolo subsistente como caso general y suprimiendo la obligación de la sociedad de pagar los honorarios y gastos de contratación que hagan los comisarios de los servicios técnicos o profesionistas independientes de la sociedad, sin haber contado con la anuencia previa y expresa de los administradores o de la asamblea, a fin de evitar dispendios a las sociedades.

Por todo lo expuesto, las Comisiones Unidas de Comercio y Hacienda y Crédito Público proponen la aprobación de la iniciativa de ley, que adiciona, reforma y deroga diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Mercantiles".

Como se desprende de la aprobación de la Cámara de Diputados, a la iniciativa de reformas presentada por el Ejecutivo Federal, los administradores tienen la obligación de suministrar la información financiera a los socios. reforma que

entre en vigor. como anteriormente se menciono, a partir del 1o. de enero de 1981 a través del Decreto por el que se modifica, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de enero de 1981.

Ahora bien. las reformas a la Ley General de Sociedades Mercantiles se refieren ya no al balance de las sociedades anónimas sino a la información financiera, que incluye lo enumerado en los incisos C) a G) del artículo 172 de la Ley mencionada, que a continuación pasamos a transcribir:

Art. 172.- Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentaran a la asamblea de accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

- A) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.
- B) Un informe en que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
- C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.
- D) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.
- E) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.
- F) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.

G) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

A la información anterior se agregará el informe de los comisarios a que se refiere la fracción IV del artículo 166.

Cabe señalar que el Decreto por el que se modifica, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley General de Sociedades Mercantiles, estableció en su artículo tercero lo siguiente:

Artículo Tercero.- A partir de la vigencia de este decreto, todas las expresiones de las leyes mercantiles en que se hable del Balance General, o cualquier otra expresión equivalente, como documento de información financiera, se entenderán en el sentido de que dichas expresiones incluyen los estados y notas establecidos en los incisos C) al G) del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En relación con lo anterior, los administradores de las sociedades anónimas están obligados a presentar la información financiera de su negociación, misma que se contiene en el balance general practicado por la empresa, y que necesariamente debe de contener los requisitos que se mencionan en los incisos C) al G) del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Por tanto, la Asamblea de Accionistas y los terceros interesados en la información financiera de una empresa, van a tener mayor conocimiento del desarrollo de sus actividades, mismo que se condensará en un estado de la situación financiera, que se traduce en el balance, que como ya ha quedado apuntado, es el documento contable en donde se hace constar en forma ordenada las cuentas que conforman el activo, el pasivo y el capital de una

empresa, o bien, como señala León Bolaffio²⁴ "...debe demostrar el estado activo y pasivo de la sociedad y sus ganancias o pérdidas, en suma, la situación efectiva y real de su patrimonio".

A este respecto, Tullio Ascarelli²⁵, al estudiar el tema de las pérdidas y ganancias en las sociedades anónimas comenta que: "El balance debe mostrar con evidencia y exactitud las utilidades y las pérdidas".

En este sentido, la información financiera a que se refiere el contenido del artículo 172, va a completar los datos arrojados por el balance, que señala el activo, pasivo y el capital de la empresa y en suma, las pérdidas y las ganancias ocurridas durante y al término del ejercicio social.

En línea con lo anterior, la información financiera y los datos contenidos en el balance, garantizarán a terceros la marcha de la sociedad y protegerá los intereses de los accionistas en relación con su participación social dentro de la empresa.

Ahora bien, ya que la información financiera y los datos contenidos en el balance se consideran de orden público, en virtud de que se pueden afectar derechos o intereses de los accionistas o de terceros, la información presentada debe de ser

²⁴ BOLAFFIO, León, Derecho mercantil, Editorial Reus, Madrid 1935, pp. 94, 95, 96.

²⁵ ASCARELLI, Tullio, Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, S.A., México, 1940, p. 159.

veraz y exacta, ya que de lo contrario, los administradores, y en su caso, el comisario, serán responsables de sus actos al contravenir disposiciones del orden público y la asamblea de accionistas podrá establecerles responsabilidades, en el orden civil o penal, de acuerdo con las leyes respectivas.

En relación con lo anterior, el Lic. Joaquín Rodríguez y Rodríguez al citar en su obra a Vivante²⁶ señala a este respecto que: "... el balance tiene la función de un documento autónomo sujeto a una especial publicidad, que sirve para hacer conocer anualmente a los acreedores sociales con qué garantías pueden contar y para hacer conocer a los socios sobre qué base patrimonial se ha hecho la distribución de dividendos".

Ahora bien, ya que ha quedado establecido que el balance debe de contener por lo menos lo expresado por los incisos C) a G) del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y que su finalidad va en relación con la sociedad y con terceros, no debemos de pasar por alto que lo enumerado por el artículo 172 no señala las partidas y las cuentas que esa información financiera debe de contener, por lo que provoca confusiones contables y jurídicas.

En razón de lo anterior, los tratadistas Mario Herrera²⁷ y

²⁶ RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, Joaquín, Tratado de Sociedades Mercantiles, Editorial Porrúa, S.A., Quinta Edición, 1977, Tomo II, p. 305.

²⁷ HERRERA, Mario, El Dividendo en las Sociedades Industriales y Comerciales, Editorial Cultura, México 1966, pp. 26 y 27.

Walter Frisch Philipp²⁸ establecen respectivamente, sus críticas al contenido del artículo 172.

El Lic. Mario Herrera señala lo siguiente:

"Nuestra ley, al referirse al balance que han de practicar anualmente las sociedades anónimas expresa que dicho documento debe contener (entre otros rubros) las diversas cuentas que formen al activo de la sociedad (art. 172 LGSM) pero omite señalar concretamente los elementos y las partidas que dichas cuentas deben representar. Constituye esta una lamentable laguna, pues al dejar al arbitrio de la sociedad la determinación de las partidas de referencia, deja la puerta abierta de par en par a la comisión de trascendentales confusiones contables, jurídicas y financieras".

Por su parte, Walter Frisch Philipp, al hablar de diversos documentos relacionados con el cierre del ejercicio social de una sociedad anónima, nos indica

"Sin perjuicio de las innovaciones creadas por la reforma a la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de 23 de enero de 1981, por medio de las cuales se obtuvo cierto progreso en el aspecto jurídico-contable del cierre de ejercicio social, faltan todavía normas legales suficientemente sustanciadas y concretizadas en cuanto a la estructuración obligatoria de las diversas partidas en el balance y en el estado

²⁸ FRISCH PHILIPP, Walter. La Sociedad Anónima Mexicana. Editorial Porrúa, S.A., Mexico, 1982, pp. 380 y 381.

de pérdidas y ganancias anuales, la estimación de los activos y pasivos en los mismos documentos, su forma de publicación y una auditoría anual obligatoria. Una reglamentación más concretizada en estos aspectos es necesaria en favor de los accionistas, quienes tienen derecho a participar en forma directa o individualizada en la administración y vigilancia de la sociedad anónima y quienes únicamente en ocasión de la formación del cierre anual tienen ocasión legalmente prevista para informarse en forma individual sobre la situación económica de la sociedad, máxime que en el derecho mexicano no existe, a diferencia de los otros derechos, una facultad individual para exigir información sobre la situación de la sociedad anónima. Por tal motivo merecen los intereses de los accionistas una protección más acentuada por lo que se refiere a la formación del cierre anual en el campo de la sociedad anónima, a diferencia de otros tipos de sociedades mercantiles donde los socios ya están directamente involucrados en la administración y vigilancia de la sociedad".

Como se desprende de las críticas que esos tratadistas han manifestado en relación con el contenido del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y en particular a qué partidas y elementos deben conformar el balance, podemos establecer lo siguiente:

Desde nuestro punto de vista, la contabilidad es una técnica y una disciplina independiente del derecho, que sirve para elaborar las partidas o elementos que se deben precisar en la información financiera contenida en el artículo 172 de la Ley

General de Sociedades Mercantiles.

Pretender reunir en un cuerpo legal qué partidas o elementos deben de contenerse en tal información es pretender que el Legislador baje a detalles mínimos el contenido del mismo, pues las reglas que se adopten necesariamente estarán condicionadas a una serie de datos contables o económicos sobre cuya estabilidad, corrección y generalidad no es posible prever en forma de preceptos legales.

Por otra parte, otorgarle a la disciplina contable reconocimiento en base a preceptos legales, es someter al derecho a un plano de subordinación respecto de esta técnica, lo que provocaría una serie de desórdenes en el plano de la doctrina y más aún, de los principios generales del derecho. Por tanto, estamos en total desacuerdo con los tratadistas anteriormente citados y compartimos el criterio del legislador al señalar únicamente que la contabilidad es una obligación de los comerciantes, la cual debe ser adecuada a las necesidades de la empresa.

Con lo anterior, el legislador dejaría abierta la posibilidad de aplicar las técnicas contables que se adecuen a las necesidades de cada empresa en particular, consiguiendo con esto que se respeten las reformas al artículo 33 del Código de Comercio y al 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y el sentido de la exposición de motivos a dichas reformas.

II.1.2.3. DETERMINACION Y DISTRIBUCION DE UTILIDADES.

Ahora bien, por lo que respecta a la determinación y distribución de las utilidades de las empresas, el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que se deben reunir los siguientes requisitos:

- A. Que existan utilidades;
- B. Que se reflejen en los estados financieros;
- C. Que se aprueben por la Asamblea de Accionistas.

A. Que existan utilidades

Es requisito sine qua non que para la determinación y distribución de utilidades, previamente existan las mismas a fin de poder decretar su distribución.

Como ha quedado debidamente establecido, por utilidad debemos entender "toda modificación patrimonial positiva que deriva del ejercicio de la actividad social por transacciones y otros elementos o circunstancias que afecten a la entidad y que constituyen un superávit en relación con el capital social".

En virtud de lo anterior, habrá utilidades cuando se realicen los supuestos contenidos en el concepto que nos permitimos adoptar.

Cabe señalar que debemos acudir a la técnica contable para entender este concepto, ya que no hay una definición legal sobre qué debe entenderse por utilidad y cómo debe determinarse la misma, como anteriormente se señaló.

B. Que se reflejen en los Estados Financieros

Como se mencionó al analizar el concepto de balance, los estados financieros constituyen las pérdidas y ganancias de una sociedad mercantil, que describen el patrimonio social o el capital contable de la misma.

Al ser una obligación de carácter formal la existencia de los estados financieros, como lo señala el artículo 172 de la Ley General del Sociedades Mercantiles, estas deben de reflejar correctamente la marcha de la sociedad para que haya acuerdo para el reparto de utilidades o dividendos entre los accionistas.

C. Que se aprueben por la Asamblea de Accionistas

La Asamblea de Accionistas que es el órgano supremo de la sociedad anónima debe de aprobar la distribución de las utilidades a sus socios o accionistas, ya que es indispensable cumplir dicho requisito para distribuir cualquier utilidad independientemente de su origen.

Cabe mencionar que se deberá de cumplir con lo dispuesto en la Ley General de Sociedades Mercantiles en todo lo relativo a la distribución de las utilidades de las empresas.

En el capítulo siguiente nos abocaremos a profundizar sobre el contenido del artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, al analizar las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1983 y 1984 en lo relativo a la distribución de dividendos interinos.

En virtud de que hemos dejado establecida la obligación de los comerciantes personas morales de llevar su contabilidad de

acuerdo con el Código de Comercio y la Ley General de Sociedades Mercantiles, y que hemos profundizado sobre el concepto de utilidad, el balance o el estado de posición financiera y la determinación y distribución de utilidades, estamos en posibilidad de abocarnos al estudio del capítulo siguiente a fin de analizar los aspectos más relevantes de los ordenamientos que se señalaron en el Capítulo I del análisis histórico de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO III

CRITERIOS EN LA DISTRIBUCION DE UTILIDADES

III.1. CONSIDERACIONES GENERALES.

En el Capítulo I del presente trabajo de tesis hemos realizado un análisis cronológico de los distintos ordenamientos que han configurado al impuesto más importante que se tiene en nuestro país, situación que se afirma en virtud de que en él radica la mayor fuente de recaudación tributaria.

Posteriormente, analizamos la obligación que tienen los comerciantes personas morales, de llevar su contabilidad conforme al Código de Comercio y a la Ley General de Sociedades Mercantiles, para de esta forma, establecer la obligación de practicar un balance o estado de posición financiera para la determinación y la distribución de las utilidades o dividendos a sus socios o accionistas.

En virtud de lo anterior, estamos ahora en posibilidad de realizar el presente Capítulo, que tiene por objeto esclarecer la intención que el Legislador Tributario quiso plasmar en los distintos ordenamientos.

A nuestro juicio, los ordenamientos que resultaron más relevantes fueron las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1941 y 1953, con sus Reglamentos respectivos, así como la Ley del Impuesto sobre la Renta en el periodo 1983 a 1984 y la Ley del Impuesto sobre la Renta que actualmente está en vigor.

A continuación, resaltaremos sus aspectos más importantes y definiremos en cada uno de ellos nuestro criterio, considerando las interpretaciones que los Tribunales Federales han dictado al respecto.

III.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE-1941.

III.2.1. UTILIDAD.

En la iniciativa de esta Ley presentada por el Ejecutivo Federal el 26 de diciembre de 1941, se estableció que las utilidades de las empresas representaban un incremento al capital cuando no fueren repartidas o no se hubieren gastado.

En virtud de lo anterior, la utilidad de las empresas en el ejercicio de sus operaciones sociales o por causas externas a las mismas, constituye un incremento en el capital.

Desde nuestro punto de vista, ese "capital" a que se refiere la iniciativa lo constituye el capital contable o patrimonio social, ya que éste representa el patrimonio real, entendiéndose como tal, el conjunto de derechos y obligaciones que tiene la sociedad anónima a favor o a su cargo.

En ese orden de ideas, se confirma lo expuesto en el capítulo anterior, de considerar a la utilidad como una modificación observada en el capital contable, siendo ésta una modificación patrimonial positiva que, como se dijo, puede derivar de la actividad social o por circunstancias que afecten a la misma.

Lo anterior es así, ya que el capital contable es dinámico, progresivo, constante, en el que se refleja fehacientemente el desarrollo de una empresa, considerando dentro del mismo, las pérdidas o ganancias que se obtengan en el transcurso del ejercicio o al final de éste.

Esa utilidad que se obtiene del capital contable, constituye la utilidad que los socios o accionistas tienen derecho a percibir, de acuerdo al porcentaje de su participación accionaria dentro del capital social de la sociedad anónima de la que sean socios o accionistas.

III.2.2. REFORMA DE FECHA 20 DE ENERO DE 1943 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

En esa reforma se estableció en la fracción IX Bis del artículo 15 de la Ley el concepto de dividendo, que se considera como cualquier distribución que sea hecha por una empresa a sus accionistas o asociados a base de beneficios.

Por lo tanto, toda distribución que hagan las personas morales o como anteriormente se les denominaba, sociedades mercantiles, van a constituir un dividendo.

Ahora bien, el dividendo es un derecho de que goza el accionista para participar de los beneficios del capital contable, cuando este ha experimentado una modificación positiva en su patrimonio, es decir, cuando la sociedad ha obtenido utilidades en los términos que hemos venido señalando.

Cabe señalar que en virtud de esa reforma, por única vez en las Leyes del Impuesto sobre la Renta se estableció un concepto de la palabra dividendo, el cual, por reforma de fecha 10 de marzo de 1945 se modificó para quedar como ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mercantiles.

III.2.3. REFORMA DE FECHA 10. DE MARZO DE 1945 A LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

De acuerdo con lo expresado en el punto inmediato anterior, el concepto de dividendo se modificó por el de ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas, ya que estas dos connotaciones engloban todos los beneficios que un accionista pueda tener al participar en el capital social de una empresa. aun cuando no se distribuyeran las ganancias de las sociedades mercantiles.

Confirma lo anterior la siguiente tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Dividendos. Impuesto a las sociedades y a sus socios

Tal como aparece redactado el texto en la reforma de 10. de marzo de 1945, no cambia la naturaleza ni el concepto del impuesto sobre ganancias de los socios, sino que únicamente precisa su alcance, puesto que en tanto que el precepto primitivo habla de "dividendos" incluyendo en este concepto a "cualquiera distribución que aun sin denominarse dividendo, pero en concepto de tal, sea hecha por una empresa a sus accionistas o asociados a base de beneficios", incluyendo, por tanto, las ganancias obtenidas por los socios de una empresa de responsabilidad limitada, y no sólo por acciones y la reforma de 10. de marzo de 1945, habla de "ganancias que distribuyen o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas, o las extranjeras que operen en el País", es decir, el último texto sólo aclara que el impuesto se causa aunque las ganancias no se distribuyan, que aumentan el valor de las partes de interés de los socios, pero no transforma en forma alguna la base del tributo.

Amparo en revisión 9079/1949. Tomás R. Rosales, Sucesores, S. de R.L. Febrero 10. de 1959. Mayoría de 14 votos.

PLENO.- Sexta Epoca. Volumen XX, Primera Parte, Pág. 81.

Por lo anterior, el Legislador Tributario únicamente buscó precisar que el impuesto se causaba sobre las ganancias que distribuyan o que deban distribuir las sociedades mercantiles.

III.2.4. REFORMA DE FECHA 29 DE DICIEMBRE DE 1950 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

Con esta reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941 se estableció que para determinar el impuesto sobre las ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mexicanas se debía de determinar las utilidades de las empresas conforme a la técnica contable, no precisando el Legislador que debía de entenderse por ese concepto.

Resulta entonces que las utilidades de las empresas se deben de determinar conforme a la técnica contable, lo cual constituye un reconocimiento del Legislador Tributario hacia esta disciplina profesional.

Sin embargo, creemos que tal reconocimiento no implica que se deje al arbitrio de los causantes la determinación y distribución de sus utilidades, ya que el Legislador Tributario, previendo tal situación, condicionó dicho reparto a que se cumplieran ciertas normas de carácter fiscal para esa distribución, las que señalamos al transcribir el artículo 15, fracción IX Bis de la Ley vigente a partir del 1o. de enero de 1951.

Entre esas normas se tiene la obligación de practicar el balance de acuerdo con las disposiciones del derecho común, el cual refleja la utilidad contable de la empresa y que debe de

realizarse conforme a la técnica contable.

III.2.5. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

Congruente con lo señalado en el apartado anterior, el 31 de diciembre de 1951 se estableció una reforma de importancia al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señaló, en su artículo 67-Bis, la obligación que tenían los contribuyentes de ajustarse a la técnica contable para practicar el balance, en virtud del cual se determinarían las ganancias que distribuyeran o debieran distribuir las sociedades mercantiles.

A este respecto resultan aplicables las siguientes tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

Ganancias distribuibles.— Para calcular el impuesto sobre ellas no debe tomarse como base la utilidad fiscal contable.

Dado que de acuerdo con el artículo 67 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la base para determinar el pago del impuesto del 8% la constituye la utilidad contable, la Secretaría de Hacienda no está facultada para proceder a determinar una utilidad fiscal contable, porque este concepto no se encuentra establecido en ninguna disposición legal y, por el contrario, el impuesto de que trata se cobra sobre las percepciones obtenidas por los socios, o cuando menos, que éstos tengan derecho a percibir, y si de acuerdo con el balance practicado aquellos únicamente tienen derecho a recibir determinada cantidad por ser ese el resultado de dicha operación contable, la autoridad fiscal no puede proceder a rechazar diversas partidas, con fundamento en la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque la utilidad gravada por ésta es una utilidad fiscal en tanto que la gravada por el impuesto del 8% es la utilidad contable.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII, Números 93 y 94, Pág. 121, septiembre y octubre de 1944.

Ganancias distribuibles.- Para determinarlas, debe admitirse la deducción de gastos aunque estos no se deduzcan en Cédula I.

Dado que el artículo 67 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso, al establecer las reglas para la fijación del impuesto sobre dividendos, se ocupa de la utilidad contable y no de la utilidad fiscal contable, y utilidad contable es la que arroja el estado de pérdidas y ganancias de la contabilidad, no es admisible ninguna modificación al respecto, ya que se alteraría el concepto de utilidad contable. En consecuencia, los gastos realmente hechos en una negociación que resulten de la contabilidad, aun cuando no fueren deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta en Cédula I, si lo son respecto del gravamen que se considera, ya que el accionista percibirá únicamente la diferencia que exista entre los ingresos de la negociación y lo realmente gastado, con deducción sólo, como lo establece la ley, de las reservas legales y del impuesto sobre la renta en Cédula I.

Disposición aplicada: artículo 67 bis, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.

Juicio de Nulidad No. 2774/944.

Fecha de la Sentencia: 31 de octubre de 1944,

R.T.F.F. Año IX, Nos. 97 a 108, Pág 88, enero a diciembre de 1945.

Como se desprende de los dos criterios transcritos, la base para determinar el impuesto sobre las ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mercantiles lo constituye la utilidad contable, la que debe de reflejarse en el estado de pérdidas y ganancias (situación patrimonial) que el contribuyente obtenga al aplicar la técnica contable a su situación financiera.

Ese estado de pérdidas y ganancias constituye uno de los elementos de la información financiera, antes denominado balance,

como se desprende del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles reformado por Decreto de fecha 23 de enero de 1981, por lo que es uno de los elementos de la información financiera que deben de presentar los Administradores y Comisarios de la sociedad a la Asamblea de Accionistas.

Lo anterior, con fundamento en el Artículo Tercero transitorio del Decreto antes aludido.

Así pues, resulta relevante que el impuesto que venimos analizando se aplique sobre la utilidad contable constituyendo el objeto del mismo, y por otra parte, que se obligue a practicar el balance basado en la técnica contable, que en nuestros días se denomina principios de contabilidad generalmente aceptados, como se desprende de la reducción actual del artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1991, que se refiere a la "actualización del capital contable".

III.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.

El impuesto sobre ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mexicanas se encontraba dentro de la Cédula VI de Imposición de Capitales, a partir del 1o. de enero de 1954 y hasta el 31 de diciembre de 1961.

La estructura de esta Cédula tenía por objeto gravar la utilidad distribuible a los socios o accionistas que se obtenía, según el artículo 125, fracción X de esa Ley, de los aumentos y deducciones efectuados a la utilidad contable.

Así lo establecía el criterio de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que enseguida copiamos:

Renta.- Impuesto sobre las ganancias distribuibles y deducciones de las mismas, base para calcularlas.

El dato contable de las ganancias distribuibles sirve ciertamente de base para calcular el impuesto sobre ganancias distribuibles, pero este impuesto no opera directamente sobre aquel dato, sino que entre éste y aquél median las adiciones y deducciones que enumera el artículo 138 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cuales modifican desde el punto de vista fiscal, el resultado contable. Entre las deducciones previstas por la Ley figura la del Impuesto sobre la Renta en Cédula II, pagado realmente por la empresa. La base del impuesto sobre Ganancias Distribuibles es exclusivamente el resultado contable, el cual a su vez es susceptible de aumentos y disminuciones para el único efecto de calcular el monto concreto del impuesto, es decir, para fines fiscales y no contables. Si del resultado contable se dedujera lo pagado en Cédula II y del saldo que se obtuviera se restaran las partidas de Reserva de Reinversión de Reserva Legal, en realidad esta deducción de reservas no se haría del resultado contable como lo quiere la Ley, sino de ese resultado alterado mediante una deducción que nada tiene de contable, sino que sólo persigue la finalidad fiscal de determinar el monto del impuesto.

Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala, 1917-1975.

Dado lo anterior, el Legislador Tributario sigue considerando en ese ordenamiento, a la utilidad contable como objeto del impuesto sobre las ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mercantiles.

Sin embargo, para determinarla era necesario aumentar o disminuir ciertos conceptos a esa utilidad contable, sin que esos conceptos alteraran a la utilidad contable desde el punto de vista de su resultado, ya que esos aumentos o disminuciones los

incluyó el Legislador para fines meramente fiscales.

Por otra parte, esa utilidad distribuible debe de ser determinada conforme a la técnica contable, la cual debe de aplicarse sobre los datos que arroje el resultado de las operaciones de la sociedad para proceder a elaborar el balance, obligación imperativa contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta para distribuir las ganancias objeto del impuesto.

Reafirma lo comentado en los dos párrafos anteriores, el siguiente criterio jurisprudencial:

Impuesto sobre la Renta. Deducciones autorizadas para calcular las ganancias distribuibles sujetas al pago del impuesto de Cédula VI, de acuerdo con el artículo 138 de la ley relativa, vigente hasta el 31 de diciembre de 1961.

De la lectura de la sentencia que se revisa y de los agravios hechos valer por la autoridad, se llega a la conclusión de que el único problema que debe resolverse, se reduce a determinar, si de acuerdo con el artículo 138 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1961, al precisarse las ganancias distribuibles de la empresa actora, las deducciones autorizadas del 10% correspondientes a reservas para inversión y el 5% por lo que toca a reserva legal, debieron calcularse con base en las ganancias distribuibles determinadas conforme a la técnica contable, según lo estimó la sentenciadora, o si, por el contrario, dicho cálculo debió hacerse, conforme al resultado de dichas ganancias, menos el monto del Impuesto sobre la Renta en Cédula II cubierto realmente por la empresa, según lo consideró la autoridad en sus agravios. En efecto, el artículo 138 de la Ley de la materia, interpretado de conformidad con lo previsto por el artículo 11, párrafo 2o. del Código Fiscal de la Federación en el sentido de que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva, se llega a la conclusión, en primer lugar, de que las deducciones autorizadas por la fracción II del artículo 138, entre las que se encuentran el importe del impuesto sobre la renta de Cédula I, II, y III, efectivamente cubierto, el 10% para formación o

incremento de la reserva de reinversión, y el 5% para formación o incremento legal, deben hacerse de la suma que se obtenga como resultado de las adiciones que deben efectuarse, según la fracción I, a las ganancias distribuibles determinadas mediante los procedimientos que establezcan la técnica contable. En segundo lugar, también se concluye que el 10% y el 5% citado, se deben calcular con base en lo que previene el mismo artículo 138, o sea, en relación con las "ganancias distribuibles determinadas mediante los procedimientos que establecen la técnica contable". Para que se estimara correcta la afirmación de la autoridad, en el sentido de que los susodichos 10% y 5% deben calcularse sobre el resultado de las ganancias distribuibles determinadas mediante los procedimientos de la técnica contable menos el importe del Impuesto sobre la Renta en Cédula II, sería indispensable que así lo estableciera el precepto, lo que según se ha visto, no ocurre, ya que además de no expresarse la regla pretendida, al colocarse en un mismo grupo de deducciones, el importe del Impuesto sobre la Renta en Cédula II y el 10% y el 5% correspondiente a reserva de reinversión y reserva legal, se deduce la intención del legislador de que tales cantidades se dedujeron de la misma suma (fracción II) y se calcularan respecto de la misma base (fracción I).

Revisión fiscal 473/1962-Cerveceria Cuauhtémoc, S.A. Septiembre 23 de 1963. Unanimidad 4 votos.

Revisión fiscal 372/1962-Hojalata y Lámina, S.A. Julio 25 de 1966. Unanimidad 4 votos.

Revisión fiscal 552/1964-Embotelladora Nacional, S.A. Septiembre 29 de 1966. Unanimidad 5 votos.

Revisión fiscal 527/1963. Cia. Cerillera La Central, S.A. Marzo 10. de 1967. Unanimidad 5 votos.

Revisión fiscal 271/1963-Hojalata y Lámina, S.A. Marzo 30 de 1967. Unanimidad 5 votos.

JURISPRUDENCIA 2a. SALA-Informe 1967. Pág. 34.

III.3.1. ARTICULO 4o. TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.

El artículo 4o. Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, estableció lo siguiente:

Artículo cuarto.- La tasa del 15% a que se refiere el artículo 145 de esta Ley, se aplicará a las utilidades que las sociedades distribuyan o deban distribuir, cuando los balances que las fijan se practiquen a partir del 1o. de enero de 1954.

Dividiremos en dos incisos el análisis de este artículo:

A) Como se mencionó en el Capítulo I, este artículo cuarto transitorio suscitó diversos criterios de nuestros Tribunales Federales respecto de su constitucionalidad, por considerar que se iba en contra del principio de irretroactividad de la Ley.

En su momento se dijo que ese artículo cuarto transitorio era retroactivo, ya que gravaba utilidades obtenidas antes de la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, es decir, antes del 1o. de enero de 1954.

Esto se sustentó en virtud de que el balance debía de fijar las utilidades a partir del 1o. de enero de 1954, utilidades que se habían generado con anterioridad a la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se analiza. De ahí su retroactividad, ya que se gravaban en una tasa superior a la contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.

A este respecto consideramos relevante transcribir el siguiente criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señalaba que el artículo 4o. Transitorio era retroactivo.

Impuesto sobre la Renta. Ley vigente a partir de enero 1o. de 1954. Inconstitucionalidad de su Artículo 4o. Transitorio.

Es falsa la apreciación de que el artículo 4o. Transitorio citado no grava utilidades obtenidas antes del 1o. de enero de 1954 aduciendo que el balance es.

una autónoma decisión de la asamblea de accionistas, por lo que, antes de practicarse, no existen utilidades ni determinadas ni determinables, ya que las mismas sólo nacen cuando la asamblea decreta los dividendos.

Tal argumentación es infundada, desde el momento en que el repetido artículo 4o. Transitorio expresamente alude a utilidades fijadas en los balances respectivos que las sociedades distribuyan o deban distribuir.

Siendo el balance "la representación periódica, esquemática y sumaria de los elementos pasivos y activos del patrimonio social resumidos comparativamente a manera de poner en evidencia la situación de conjunto y el resultado beneficioso o desventajoso del ejercicio a que se refiere", resulta que al pretender regular dicho artículo 4o. Transitorio situaciones anteriores a su vigencia, de donde se deducen las posibles utilidades, el mismo tiene que ser retroactivo, ya que quiere gravar perjudicialmente a los causantes respectivos con una cuota más elevada que la que prevalecía anteriormente para tales situaciones.

Amparo en revisión 3547/1956. Compañía Hulera El Popo. S.A. Resuelto el 24 de julio de 1957, por unanimidad de 5 votos. Ponente el Sr. Mtro. Tena Ramirez. Srio. Lic. Manuel Rodriguez Soto.
2a. Sala.- Boletín 1957, Pág. 418.

Como se desprende de este criterio, esa Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró retroactivo el artículo 4o. Transitorio, criterio que expresa lo señalado en párrafos anteriores y que no prevaleció, como se señala a continuación:

B) El artículo 4o. Transitorio que se analiza no es violatorio del artículo 14 constitucional, en virtud de que en el mismo se señala claramente las ganancias que las sociedades mercantiles distribuyan o deben distribuir, cuando los balances que las fijan se practiquen con posterioridad al 1o. de enero de 1954.

En ese orden de ideas, no existe retroactividad, ya que la fijación de utilidades se hace a través del balance, o sea, de la

operación contable por la que se conoce el resultado de la actividad social y que debe realizarse por lo menos dentro de los tres meses siguientes a la clausura del ejercicio social, a fin de que la Asamblea General Ordinaria de Accionistas acuerde sobre el destino de las utilidades de las empresas.

Por lo anterior, es hasta entonces cuando los socios tienen el derecho a retirar las ganancias que les corresponden, según lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que señala que la repartición de utilidades sólo podrá hacerse después del balance que efectivamente las arroje.

Sin embargo, y de acuerdo al régimen establecido en ese año de considerar el impuesto sobre las ganancias no distribuidas, el incremento del patrimonio de los socios o accionistas se realiza independientemente de que la Asamblea acuerde la distribución de las utilidades, de acuerdo con la fracción X del artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en virtud de que, fijadas las utilidades sociales, aumenta el valor de las acciones en base al balance practicado por la sociedad.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, es de concluirse que ese artículo 4o. Transitorio no es inconstitucional y por ende, no es retroactivo, situación que se corrobora con las jurisprudencias del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que enseguida transcribiremos:

Renta. Impuesto sobre la. Constitucionalidad del artículo 4o. Transitorio de la Ley de 30 de diciembre de 1953. No es retroactivo.

La disposición transitoria mencionada no es retroactiva al señalar que la tasa del 15% a que se refiere el artículo 145 se aplicará a las utilidades que las sociedades distribuyen o deban distribuir, cuando los balances que las fijen se practiquen a partir del primero de enero de mil novecientos cincuenta y cuatro, ya que, el hecho generador del crédito fiscal no es el balance, sino las utilidades que perciben los socios, las cuales surgen hasta después de que se ha practicado, por ser el que las determina, lo que significa que antes del mismo no puede haber utilidades de los socios y es por esa razón que la ley tomó como punto de partida el balance. Por consiguiente, no pueden ser distribuibles antes del 1o. de enero de 1954, sino únicamente de esta fecha en adelante, es decir, cuando ya estaba en vigor la ley, por lo que la propia disposición no viola el derecho fundamental de irretroactividad establecido por el artículo 14 constitucional. Finalmente, el referido artículo 4o. Transitorio no está en contradicción con el diverso artículo 16 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que este último tiene aplicación tratándose de utilidades de la sociedad, o sea, las que se van obteniendo momento a momento por virtud de las operaciones sociales, pero no respecto de las ganancias distribuibles que son percibidas por los socios y tienen derecho a las mismas hasta que el balance permita establecer, independientemente de que la sociedad acuerde su distribución, el incremento en el patrimonio de los socios, de acuerdo con las reglas del artículo 138 de la Ley, incremento que es la fuente del impuesto, como claramente se desprende del artículo 125, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al establecer que constituye fuente del impuesto en Cedula VI (imposición de capitales), entre otras, las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas o extranjeras que operan en el país.

Amparo en revisión 6560/1955.- "Sanborns Hnos.", S.A. Abril 28 de 1970. Unanimidad 18 votos.

Amparo en revisión 3320/1955.- Cines Independientes, S. de R.L. Junio 18 de 1970. Mayoría 15 votos.

Amparo en revisión 62/1957.- Almacenes Nayarit, S.A. Junio 18 de 1970. Mayoría 15 votos.

Amparo en revisión 3860/1955.- Ovidio Botello y otros. Julio 9 de 1970. Mayoría 14 votos.

Amparo en revisión 1286/1956.- General Foods, S.A. Julio 9 de 1970. Mayoría 15 votos.

Jurisprudencia, Pleno.- Informe 1970, Págs. 226.

Impuesto sobre la Renta. Ley del 31 de diciembre de 1953. Artículos 16 y 4o. Transitorio.

Debe admitirse que no existe contradicción entre el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1953 y su artículo 4o. Transitorio, puesto que el artículo 16 tiene aplicación tratándose de utilidades de la sociedad, o sea, las que se van obteniendo momento a momento por virtud de las operaciones sociales, pero no respecto de las ganancias distribuibles, que son percibidas por lo socios, y tienen derecho a las mismas, hasta que el balance permita establecer, independientemente de que la sociedad acuerde su distribución, el incremento en el patrimonio de los socios, de acuerdo con las reglas del artículo 138 de la Ley, incremento que es la fuente del impuesto como claramente se desprende del artículo 125, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que constituyen fuente del impuesto en Cédula VI (imposición de capitales), entre otras, las ganancias que distribuyan o deban distribuir, toda clase de sociedades mexicanas o extranjeras que operan en el país.

A.R. 6560/1955.- Sanborns Hnos., S.A. Unanimidad de 18 votos. Séptima Epoca, Volumen 16, Primera Parte, Pág. 47.

A.R. 62/1957.- Almacenes Nayarit, S.A. Mayoría de 15 votos. Séptima Epoca, Volumen 16, Primera Parte, Pág. 45.

A.R. 3320/1955.- Cines Independientes, S. de R.L. Mayoría de 15 votos. Séptima Epoca, Volumen 18, Primera Parte, Pág. 45.

A.R. 1286/1956.- General Foods, S.A. Mayoría de 15 votos. Séptima Epoca, Volumen 19, Primera Parte, Pág. 47.

A.R. 3860/1955.- Ovidio Botella y Coags. Mayoría de 15 votos. Séptima Epoca, Volumen 19, Primera Parte, Pág. 47.

Jurisprudencia Pleno.- Séptima Epoca, Volumen 24, Primera Parte, Pág. 47.

III.3.2. REFORMA DE FECHA 28 DE DICIEMBRE DE 1961 A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.

Esta reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, inició su vigencia a partir del 1o. de enero de 1962.

Es necesario destacar que en virtud de esta reforma, se incluyó dentro del cuerpo legal en estudio la Cédula VII denominada "de las Ganancias Distribuibles", derogándose todo lo relativo a este impuesto de ganancias distribuibles en la Cédula VI, de "Imposición de Capitales".

A partir de esta fecha, el régimen de dividendos tiene dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta un tratamiento especial, ya que el sujeto, objeto, base y tarifa revisten una característica distinta a las consideradas en otras cédulas, o bien, en otros Títulos o Capítulos, de acuerdo con las disposiciones en vigor a partir del 1o. de enero de 1965.

III.4. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL PERIODO COMPRENDIDO DE 1983 A 1984.

En ese periodo se suscitaron interpretaciones y consideraciones de importancia respecto de la posibilidad de distribuir dividendos o utilidades durante el ejercicio fiscal, por lo que, para una mayor claridad a esta cuestión, dividiremos el presente apartado en dos partes, considerando la Ley del Impuesto sobre la Renta en 1983 y en 1984, respectivamente.

III.4.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN 1983.

A partir de 1o. de enero de ese año se incluyó en el ordenamiento que nos ocupa, la posibilidad de que los contribuyentes dedujeran de su resultado fiscal los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio.

Así lo establecía la fracción IX del artículo 22:

Art. 22.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

Fracción IX. Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente. En los casos que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los treinta días siguientes o su distribución se reinvierta en la suscripción o pago del aumento de capital de la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

También serán deducibles los demás ingresos que de conformidad con esta Ley se consideran dividendos.

Derivado de lo anterior, se presentó controversia ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consistente en la legalidad de deducir en el ejercicio los dividendos o utilidades distribuidos en el transcurso del mismo, situación que se denominó como "dividendos interinos" por los tratadistas y por nuestros Tribunales Federales.

A este respecto, consideramos que los dividendos o utilidades distribuidos en el transcurso del ejercicio sí pueden ser decretados, y por ende, en ese año considerarse como deducibles, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en ese año, por las consideraciones que a continuación pasamos a exponer:

A) La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio de 1983, mencionaba en el artículo 10 la forma de determinar la base del impuesto aplicable a las sociedades

mercantiles.

En ese orden, para determinar el resultado fiscal se podía considerar como deducible, la deducción establecida en la fracción IX del artículo 22, los dividendos o utilidades distribuidos en el ejercicio.

En virtud de lo anterior, resulta obvio que el pago de dividendos y la determinación del resultado fiscal, son cosas distintas, de acuerdo con el régimen fiscal establecido en materia del impuesto sobre la renta.

Así las cosas, el dividendo puede pagarse en cualquier etapa del ejercicio, siempre que se den los supuestos a que se refiere el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Por otra parte, para el cálculo del resultado fiscal se deducirán los dividendos que se hubieran pagado en el transcurso de ese ejercicio.

B) Ahora bien, como se desprende de la redacción del artículo 22, fracción IX, ésta se refiere expresamente a la deducción de dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o bienes en el ejercicio por el contribuyente.

Al referirse el Legislador Tributario al término "ejercicio" debemos entender que éste comprende doce meses, como lo señalaba el artículo 11, fracción II, inciso a) del Código Fiscal de la Federación vigente en el periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1983.

En virtud de lo anterior, resulta de medular importancia que no se impidió a los contribuyentes del impuesto sobre la renta

que repartieran dividendos en el transcurso del ejercicio, es decir, dentro de los doce meses a que se refiere el artículo 11 del ordenamiento antes referido.

A este respecto, la Ley General de Sociedades Mercantiles acepta la existencia de informaciones mensuales respecto de la situación financiera de la sociedad, como se desprende de la fracción II del artículo 166 de dicho ordenamiento:

Art. 166.- Son facultades y obligaciones de los comisarios:

II. Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.

En virtud de lo anterior, si en esa información resulta que existen utilidades susceptibles de ser repartidas, previa su aprobación, también son susceptibles de reparto entre los accionistas, ya que es falso que esas utilidades generadas en el transcurso del ejercicio puedan ser repartidas sólo al finalizar el ejercicio.

C) El artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala en cuanto a la procedencia del reparto de utilidades entre los accionistas, lo siguiente:

La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen...

Del precepto antes transcrito, se infiere que necesariamente deben de existir real y efectivamente utilidades en la empresa, que éstas se reflejen en los estados financieros y que por

Ultimo, se aprueben en la asamblea de accionistas.

Con lo anterior, podemos observar que el articulo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles no refiere que para el reparto de utilidades deban de existir estados financieros elaborados al término de un ejercicio o que para la aprobación de éstos deba de celebrarse necesariamente una Asamblea anual.

Los articulos 172 y 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles exigen que la asamblea de accionistas se reuna por lo menos una vez al año, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio, para discutir y, en su caso, aprobar o modificar el informe de los administradores tomando en cuenta el informe de los comisarios.

En este orden, estos preceptos tampoco significan de manera alguna que sea la Asamblea Ordinaria ANUAL la única facultada para decretar la distribución de dividendos, ya que el articulo 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (competencia de la Asamblea Ordinaria) señala claramente que se reunirá por lo menos una vez al año, no existiendo impedimento legal para que dicha asamblea se reuna al principio, a la mitad o en cualquier momento antes del cierre del ejercicio para tratar los asuntos de su incumbencia, incluso aprobar estados financieros y, de existir utilidades, decretar el reparto de dividendos.

En el caso de la información financiera a que se refiere el articulo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles resulta que por el contenido del mismo, la información financiera debe de corresponder a un ejercicio social, pero esta no necesariamente

debe ser extensiva a cualquier estado financiero, pues hacerlo equivaldría a prohibir a la sociedad hacer un análisis de su situación financiera antes del cierre de su ejercicio.

A este respecto, consideramos que la información financiera, antes balance, por así disponerlo el Artículo tercero Transitorio de la Reforma al Código de Comercio y a la Ley General de Sociedades Mercantiles, comprende, como se dijo en el Capítulo anterior, la forma ordenada de cuentas que conforman el activo, el pasivo y el capital que representan la situación financiera de la sociedad, por lo que no debe existir impedimento para que el balance se refiera a un periodo menor de un año.

Como conclusión a lo anterior, podemos establecer que los estados financieros a que se refiere el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no son necesariamente los estados financieros a que se refiere el artículo 172 de la misma Ley.

Esto es así en virtud de que el artículo 166, en su fracción II, de la misma Ley Mercantil, obliga a los comerciantes a exigir de los administradores de la sociedad una información mensual que incluya por lo menos, un estado de situación financiera y un estado de resultados.

En las anteriores condiciones, si de la información financiera mensual a que se refiere el artículo 166 se arrojan utilidades, la asamblea de accionistas, conforme a lo establecido en el artículo 19 de la Ley Mercantil, válidamente puede decretar el reparto de dividendos.

Con fundamento en este numeral, se reconoce formalmente la existencia de estados financieros parciales, mismos que no pierden dicha calidad por el sólo hecho de no comprender en su totalidad la información de un ejercicio social.

En esta misma línea de pensamiento, cabe señalar que el artículo 19 no exige que la distribución de utilidades se apoye necesariamente en los estados financieros a que se refiere el artículo 172 de la ley, sino lisa y llanamente señala que se requerirá la existencia de "los estados financieros que las arrojen", por lo que no existe pugna con dicho precepto si la distribución de utilidades se apoya en estados financieros parciales.

D) Por otra parte, en orden de los razonamientos anteriores, cabe resaltar que la posibilidad de que las sociedades mercantiles preparen estados financieros parciales no sólo se autoriza en la Ley General de Sociedades Mercantiles, sino también en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en cuyo inciso b), fracción I, del artículo 213 se establece en caso de emisión de obligaciones, que el acta correspondiente deberá contener el balance que se haya practicado para tal efecto, es decir, se permite la elaboración de estados financieros parciales que reflejen la situación financiera de una sociedad al momento de realizarse la emisión de obligaciones.

Así también, se establece en el artículo 43 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en caso de las sociedades en nombre colectivo, que la administración rendirá semestralmente la

cuenta de su administración, si no hubiere pacto sobre el particular y en cualquier momento en que lo acuerden los socios, luego entonces, es procedente acordar la distribución de utilidades en forma semestral (en caso de que se aprueben los estados financieros por la Junta de Socios).

Lo anterior acredita que el Legislador mercantil acepta la distribución de dividendos en base a estados financieros parciales, expresamente en lo referente a las sociedades de nombre colectivo. Por tanto, es lógico suponer que si el propio legislador hubiere querido que en la sociedad anónima fuese distinto, habría prohibido expresamente el reparto de "dividendos interinos" en estas sociedades.

A este respecto, nos permitimos citar una jurisprudencia visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación Segunda Sala, 1917-1975, que se refiere a que los gobernados pueden realizar actos libremente en ausencia de normas legales:

Retroactividad.- No solamente puede presentarse como conflicto de leyes en el tiempo, circulares.

En aquellos casos en que la conducta del gobernado no haya sido normada en forma alguna por el Poder Legislativo, de manera que no pueda ser considerada prohibida ni válida únicamente cuando se ciña a determinadas restricciones, su realización constituirá el ejercicio de un "derecho", emanado precisamente de la ausencia de una ley reguladora, y tutelado, por lo mismo, por el orden jurídico, en cuanto éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo, configura un derecho respetado por las autoridades, aun por el propio legislador, cuya vigencia desaparecerá hasta que surja una norma legislativa al respecto. Es decir, antes de la prevención legislativa, el derecho estriba en poder

obrar sin taxativas; después de ella, el derecho está en obrar conforme a tal prevención, pues mientras las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que dicha ley no le prohíbe. Establecido que la ausencia de normas legislativas configura para el gobernado el derecho de obrar libremente, y que tal derecho también es tutelado por el orden jurídico, porque todo lo no prohibido por las normas legales ni sujeto a determinadas modalidades le están por ellas permitido, tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional, que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Ahora bien, si en un caso no existía ley alguna anterior a unas circulares reclamadas, que fijara el precio oficial de un producto para los efectos de la cuantificación del impuesto de exportación, los quejosos tuvieron el derecho de exportar tal producto al precio que estimaron pertinente, tomando en cuenta para su fijación exclusivamente los costos de producción y un margen de utilidad. En consecuencia, las circulares que "rigen situaciones anteriores a la fecha de su publicación", vulneran el derecho de los quejosos, derivado precisamente de la ausencia de disposiciones legales que lo permitan o reglamentaran.

Sexta Epoca. Tercera Parte:

Vol. XLVIII. Págs 13 y 52.- A.R. 6895/60.- Cía Minera de San José, S.A. de C.V.- 5 votos.

Vol. L. Págs. 107 y 174.- A.R. 2054/60.- Cía Minera de San José, S.A. de C.V.- 4 votos.

Vol. LI, Págs. 66 y 106.- A.R. 2550/61.- Cía Minera de San José, S.A. de C.V.- 4 votos.

Vol. LII, Págs. 98 y 142.- A.R. 7236/60.- Cía Minera de San José, S.A. de C.V.- 4 votos.

En orden con lo anterior, durante el ejercicio fiscal de 1983 no existía ni a la fecha existe, disposición mercantil que hubiere prohibido expresamente la elaboración de un estado financiero parcial durante el ejercicio y el reparto de las utilidades que en él se arrojaran.

Por lo tanto, la ausencia de normas limitativas de la actividad del gobernado configuran un derecho que debe ser

respetado y que desaparecerá hasta que surja una norma legislativa al respecto, como surgió a partir del 1o. de enero de 1984 cuando se reformó la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer la deducción de los dividendos o utilidades de ejercicios anteriores.

E) Como conclusión, resulta válido que en Derecho Mercantil sea procedente la distribución de dividendos interinos y que fiscalmente para el año de 1983 hayan sido deducibles del resultado fiscal conforme a la mecánica de su obtención.

A este respecto, a continuación transcribiremos algunos criterios de nuestros Tribunales Federales que comparten nuestro criterio:

Dividendos interpretación de artículo 22, Fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1983.

El artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles estatuye, en la parte conducente, que la distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido aprobados por la Asamblea de Socios o Accionistas, los estados financieros que las arrojan, sin precisar el periodo que deba abarcar el estado financiero aprobado, de tal manera que al no establecer limitantes de ninguna índole en cuanto al periodo, debe estimarse que tampoco existe prohibición legal de que dicho estado pueda ser parcial, esto es, sin comprender necesariamente un ejercicio completo, sino que basta que se reúna la Asamblea en los términos de Ley, cuando lo estime oportuno y analice los estados financieros para determinar si haya utilidades o dividendos que repartir, para que válidamente, en cualquier tiempo, haga el reparto respectivo y si a lo anterior se aúna que el artículo 22, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 1983, no establecía que los dividendos o utilidades deducibles de ese impuesto fueren aquellos que hubieren sido distribuidos al final del ejercicio, sino que éstos eran deducibles cuando hubieren sido distribuidos en el ejercicio, sin hacer mención específica de que esta distribución debería suceder después del cierre de dicho ejercicio,

debe decirse que al no existir, como ya se dijo, prohibición de distribuir utilidades o dividendos en cualquier periodo, no se puede considerar que los pagos realizados sean anticipos de dividendos, los cuales no son deducibles del impuesto sobre la renta, sino que deben tomarse como pagos, y por tanto, deducibles del supradicho impuesto.

Amparo directo 35/88. Combustibles de Occidente, Sociedad Anónima. 5 de julio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Filemón Haro Solís. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Precedente:

Amparo directo 7/88. Distribuidora Volkswagen de Occidente, Sociedad Anónima. 19 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretaria: Emma Ramos Salas.

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Dividendos pagados durante el transcurso de un ejercicio fiscal, la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el año de 1983, si permitía su deducibilidad.

La Ley General de Sociedades Mercantiles no establece la prohibición de que la distribución o pago de utilidades o dividendos a los accionistas de una sociedad, pueda llevarse a cabo durante el transcurso del ejercicio social, ni tampoco obliga a que dicha distribución debe hacerse forzosamente al cierre de aquél. Asimismo, en la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el año de 1983, tampoco se establecen las limitaciones antes referidas, razón por la que debe concluirse que la deducibilidad de los dividendos pagados hasta ese año durante el transcurso de un ejercicio fiscal, si era legalmente precedente. La conclusión anterior se ve corroborada, porque a partir de 1984, año en el que entró en vigor la reforma practicada a la fracción IX del artículo 22 de la ley invocada, la deducibilidad de dividendos debe realizarse únicamente respecto de ejercicios anteriores al en que los mismos hubieran sido pagados, lo que evidencia que antes de la entrada en vigor de dicha reforma, la deducibilidad mencionada era precedente respecto del mismo ejercicio en que aquéllos hubieran sido distribuidos.

Amparo directo. 886/88. Sistemas Contino, S.A. de C.V. 15 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: César Thomá González.

Amparo directo 466/88. Industrias Iem, S.A. de C.V. 22 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Mario Pérez de León Espinosa. Secretario: Agustín Jiménez Flores.

Amparo directo 946/88. Productora Industrial, S.A. de C.V. 11 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Mario Pérez de León Espinosa. Secretaria: Consuelo Garbuno Guerra.

Amparo directo 1746/88. Hoteles María Victoria, S. de R.L. de C.V. 26 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretaria: María Eugenia Peredo García Villalobos.

Amparo directo 306/89. Engranés Cónicos, S.A. de C.V. 30 de marzo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona.

Informe 1989. Tribunales Colegiados Pág. 184, Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

III. 4.2. ARGUMENTACION EN CONTRA

Cabe señalar que en nuestros Tribunales Federales existe una argumentación en contrario a lo sostenido en el apartado III.4.1.

Esto es, en virtud de que sostienen que el pago de dividendos en el transcurso del ejercicio constituyen verdaderos "anticipos" a cuenta de utilidades y no propiamente dividendos que son los que se pagan después de que existen estados financieros correspondientes a un ejercicio social completo que hayan arrojado utilidades y hayan sido aprobados por la Asamblea de Accionistas.

Consideramos que esta postura no se adecua al sentido de la Legislación mercantil, como ha quedado plenamente demostrado, ya que los contribuyentes o los gobernados pueden aprobar estados financieros parciales que arrojen utilidades y repartir las

mismas, en base al artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

A continuación transcribiremos algunas tesis que denotan la oposición al criterio de repartir dividendos interinos.

Dividendos no deducibles. Artículo 22, Fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 1983.

Si bien la legislación mercantil autoriza a las sociedades mercantiles a la realización de balances generales que permiten el conocimiento de su situación financiera, los dividendos deducibles a que se refiere la fracción IX del artículo 22, del ordenamiento legal citado, son aquellos que se distribuyeron al término del ejercicio fiscal respectivo y no antes de concluirse éste. Para llegar a esta conclusión, no debe perderse de vista que, para efectos del impuesto sobre la renta, lo que va a determinar es la utilidad fiscal obtenida por la empresa en el ejercicio fiscal respectivo, la que sólo puede ser conocida al término de este último; por eso los dividendos deducibles conforme al precepto citado, son aquellos pagados al cierre del mismo y no durante su transcurso, porque entonces no se conocería con exactitud la utilidad obtenida. En este orden de ideas, se puede concluir que, si bien una sociedad puede realizar estados financieros en periodos menores al anual, la figura de los dividendos sólo puede ser concebida en atención a las ganancias obtenidas al cierre del ejercicio fiscal. Después de que la sociedad ha determinado sus utilidades, deberá cubrir la participación que a los trabajadores corresponde, así como hacer el pago de los impuestos que se causen de las utilidades correspondientes a enterar; y después de haber hecho las deducciones que resulte, entre otras, la del impuesto sobre la renta que la mencionada deberá separar, previamente a la atribución de dividendos, un porcentaje de cuando menos el cinco por ciento de las utilidades para constituir la llamada reserva legal hasta que el monto de ella sea la quinta parte del capital social. Por último, procederá al reparto de dividendos entre los socios. No es óbice a lo anterior, las reformas al citado artículo 22, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realizada en 1984, en donde se estableció que los dividendos distribuidos en ejercicios anteriores serían los deducibles en el ejercicio, en virtud de que tal reforma sólo pone de manifiesto la intención del legislador al respecto.

Amparo directo 1573/88. F.M.C. de Mexico, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Dividendos, Dedución de, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De la interpretación sistemática de los artículos 18, 19, 20, 21, 158 fracción II, 172 y 173 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en relación con los artículos 10 y 22 fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable en 1983, se desprende que los dividendos que autoriza a deducir el artículo 22, fracción IX, del último ordenamiento legal citado, son aquéllos que se pagan en términos que autoriza la Ley General de Sociedades Mercantiles, es decir, cuando la distribución de utilidades se hace con aprobación de la asamblea de socios o accionistas con base en los estados financieros elaborados al cierre del ejercicio fiscal, y por tanto no es suficiente distribuir utilidades, antes de concluir el ejercicio fiscal, por no ser ésta la intención del legislador que tiende a proteger no sólo los intereses sociales o de empresa, sino también los de los socios y de los terceros que contratan con la sociedad, por ser el término del ejercicio cuando se está en mayor posibilidad de saber si existen utilidades reales, lo que se debe relacionar con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que fija el procedimiento y el momento en que procede la deducción, para establecer el resultado fiscal que es la base para calcular el impuesto a pagar, lo que sólo se puede lograr una vez concluido el ejercicio, y por ende, los dividendos que no se pagan en los términos que autoriza la Ley General de Sociedades Mercantiles, no podrán ser deducidos, tal como lo autoriza el artículo 22, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino en todo caso, con posterioridad al estado financiero anual que arroje las utilidades que van a distribuirse a los socios.

Amparo directo 351/988. Química Tepic, S.A. de C.V. 4 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Precedente:

Amparo directo 773/986. Nutrimientos de Occidente, S.A. de C.V. 26 de mayo de 1987. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. Ponente: Rogelio Camarena Cortés. Secretario: Elias H. Banda Aguilar.

Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

Cabe señalar que de las dos posturas existentes en nuestros Tribunales Colegiados de Circuito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene que definir cuál es el criterio que prevalece sobre la procedencia de repartir dividendos o utilidades en el transcurso del ejercicio, en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo.

La contradicción de tesis se encuentra bajo el expediente 2/89 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

III.4.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN 1984.

Para evitar la problemática que se ha mencionado con anterioridad, a partir del 1o. de enero de 1984, el Legislador Tributario decidió, tal y como se señaló, modificar la fracción IX del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciendo de manera expresa que sólo procedería "la deducción de dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio del contribuyente ...correspondientes a ejercicios anteriores...", lo que significa que hasta el 31 de diciembre de 1983, la Ley del Impuesto sobre la Renta no prohibía la deducción de dividendos del mismo ejercicio.

En virtud de lo anterior, de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación y dada la redacción del artículo 22, en su fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1983, la intención del Legislador Tributario fue hacer deducible en el ejercicio, los dividendos distribuidos, por así plasmarlo expresamente.

Por tanto, fue a partir del 1o. de enero de 1984 y hasta el 31 de diciembre de 1988 que los dividendos van a ser deducibles de utilidades obtenidas de ejercicios anteriores.

III.5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR EN 1991.

Con el fin de comprender el sentido de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de dividendos, a partir del 1o. de enero de 1991, es necesario realizar un análisis a la estructura de los elementos esenciales del impuesto por dicho concepto, situación que se mencionó al analizar el Capítulo I del presente trabajo de tesis.

En virtud de lo anterior, comentaremos los aspectos más importantes de dicha reforma y después daremos nuestros puntos de vista al respecto.

A) Sujeto

Una de las modificaciones de trascendencia para 1991 consistió en la reforma al Artículo 123, Fracción II, por virtud de la cual transformó la naturaleza del impuesto, al gravar las erogaciones que en el concepto de dividendo efectúen las personas morales.

El Artículo 123, Fracción II, anterior a la entrada en vigor de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma otras Leyes Federales para 1991, decía:

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

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

La disposición era congruente con la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si se considera que este numeral estaba incluido dentro del capítulo de los "Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales" y el objeto del impuesto, de acuerdo con el Artículo 1 de la Ley (contenido dentro de las Disposiciones Generales), era gravar los ingresos que obtuvieran las personas físicas o morales, residentes en México o en el extranjero en los casos previstos en el propio ordenamiento.

De acuerdo a lo anterior, hasta el 31 de diciembre de 1990 el sujeto pasivo del tributo era el accionista, toda vez que era quien realizaba el hecho imponible.

Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley que se analiza (y en específico el Artículo 123, Fracción II) se modificó estructuralmente el impuesto sobre los dividendos, o utilidades distribuidas, incorporando como sujetos del impuesto a las personas morales que distribuyeran los dividendos o las

utilidades y degravando a los accionistas que incrementaran su patrimonio a través de dichas percepciones.

El Artículo 123, Fracción II, primer párrafo, quedó redactado de la manera siguiente:

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

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

Como se desprende de la transcripción anterior, el sujeto del impuesto sobre las utilidades distribuidas será la persona moral que distribuya las utilidades, es decir, quien efectúe la erogación, pero el receptor de las mismas es el accionista quien sólo recibe el dividendo, mas no el impuesto.

En virtud de lo anterior, se rompe con el esquema de dividendos contenido en las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1921 hasta 1990, ya que en esas leyes se establece que el impuesto sobre la renta lo van a causar los sujetos que sean titulares de las partes sociales o acciones, es decir, los accionistas de la sociedad.

Confirma lo anterior la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Dividendos, el Impuesto sobre, no implica doble tributación.

El impuesto sobre ganancias repartibles, llamado también "sobre dividendos", no implica una doble tributación sobre la misma fuente gravable. De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951, tal como fue reformada por las disposiciones de emergencia, posteriormente incorporadas a dicha Ley por Decreto de 28 de septiembre de 1945, tanto la Cédula I como la Cédula II, se refieren a conceptos distintos y se exigen a personas distintas: en tanto que la I grava las utilidades sociales y recae sobre las empresas, la II se dirige a las ganancias repartibles entre los socios y recae sobre estos últimos con independencia de las negociaciones, ya que tienen distinta personalidad y la de las sociedades adquiere plena relevancia en el derecho fiscal y no exclusivamente en el mercantil, puesto que la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles está reconocida, en forma genérica, por los artículos 2o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 25, fracción III, del Código Civil, sin que exista ley alguna que establezca excepción respecto de la materia fiscal, y por tanto, la personalidad de las citadas entidades jurídicas, tienen verdaderamente un valor igual o superior al de la realidad, y de todo lo anterior, debe concluirse que, no existiendo doble tributación sobre la misma fuente impositiva y sobre los mismos sujetos, no se rompen la proporcionalidad y equidad requeridas por el artículo 31, fracción IV, de la Ley Suprema.

Amparo en revisión 8817/1949.- Compañía Ferretera Bigler, S.A. y Coag. 18 votos. Vol. XXXVII, Pág. 110.

Amparo en revisión 2026/1950.- Compañía Regiomontana de Hoteles, S.A. y Coags. 18 votos. Volumen XXXVII, Primera Parte, Pág. 128.

Amparo en revisión 450/1950.- Librería y Ediciones Botas, S.A. y Coag. 17 votos. Volumen XXXVII, Primera Parte, Pág. 146.

Amparo en revisión 4169/1951.- Soc. Desfibradora de Henequén y Coag. 18 votos. Vol. XXXVII, Pág. 147.

Amparo en revisión 7440/1947.- United Shoe and Leather Co., S.A. 15 votos. Vol. XXXVI, Pág. 148.

JURISPRUDENCIA 8 (Sexta Epoca), Página 38, Sección Primera, Volumen PLENO.- Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En la Sexta Epoca se publica en el Volumen XLVIII, Primera Parte, Pág. 46.

Cabe recordar que la Cédula I se refería a las empresas y la Cédula II, entre otros conceptos, al impuesto sobre dividendos.

B) Objeto

Dentro del Capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales), se señala en el artículo 120 de la misma, el objeto del impuesto, que consiste en los ingresos por utilidades distribuidas, considerando varios supuestos que entran dentro del objeto del gravamen.

En virtud de lo anterior, lo que se somete a imposición es el "ingreso originado por utilidades distribuidas", toda vez que en la Ley se precisan las nociones jurídicas que incorporan dicho concepto, para efectos de determinar el monto del impuesto.

Congruente con esta línea de pensamiento, el último párrafo del artículo 120 señala que: "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" Como puede observarse, la Ley señala quién obtiene el ingreso (objeto del impuesto) aun cuando éste, al amparo de las disposiciones en vigor, no sea el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria tal y como quedó señalado anteriormente.

C) Hecho Imponible

El hecho imponible consiste en la obtención del ingreso por parte del titular del documento que ampara la calidad de accionista de la persona moral que distribuye la utilidad a que se refieren las siete fracciones del artículo 120 de la Ley.

En efecto, dentro del artículo 120 de la Ley se precisan como ingresos por utilidades distribuidas por personas morales algunos conceptos que aun y cuando no implican una erogación, si presumen "jure et de jure" un ingreso para el titular de la acción.

En virtud de que el objeto y el hecho imponible consiste en la obtención de ingresos por utilidades distribuidas, desde nuestro punto de vista resulta violatorio del principio de proporcionalidad al gravarse, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, un egreso y no un ingreso, ya que la capacidad contributiva para efectos de este tributo se mide en razón del incremento patrimonial y no por motivo de su decremento.

En apoyo a lo anterior, a continuación se transcribe una tesis del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenida en el informe de 1989, Primera Parte, en la que se señala que la capacidad contributiva en materia del impuesto sobre la renta atiende a la percepción de los ingresos:

Proporcionalidad de las contribuciones. Debe determinarse analizando las características particulares de cada una.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos referidos al impuesto sobre la renta ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos cuya naturaleza y características especiales sean diversas, no pueden regir iguales criterios para determinar su proporcionalidad. Este principio debe determinarse analizando los rasgos de cada tributo.

Por otra parte, como se dijo anteriormente, agrava la inconstitucionalidad de la Ley el que el hecho imponible lo realice una persona ajena al causante.

En efecto, el artículo 120 de la Ley, numeral que sefala el objeto y el hecho generador del impuesto en materia de dividendos, no sufrió modificación alguna en relación con el cambio estructural de la fracción II del artículo 123, por lo que puede inferirse que el objeto del impuesto no son las erogaciones sino los ingresos, y el hecho imponible lo constituye la percepción de los mismos por parte del accionista, situaciones que ponen de manifiesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta para este año trasciende los efectos jurídicos de éste hacia el sujeto que efectúa la erogación, lo cual, se insite, vulnera el principio de proporcionalidad a que alude la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

D) Base gravable y tasa

Los presupuestos que deben de tomarse en cuenta para la determinación de la base y la tasa del impuesto sobre dividendos, lo constituyen, de acuerdo a la fracción II del artículo 123 de la Ley, los siguientes elementos:

a) El impuesto será a cargo de la persona moral que distribuya el dividendo, por lo que el patrimonio impactado con el impuesto será el de ésta.

b) La tasa será del 35% sobre los dividendos o utilidades, y

c) Los dividendos deberán incluir el 35%.

La norma podrá interpretarse, en el sentido de que se deberá incluir en la base gravable el 35% del impuesto sobre el dividendo o utilidad distribuida a efecto de impactar dicho resultado con la misma tasa; en otras palabras, la base para el pago del impuesto será del 135% es decir, el dividendo decretado más el impuesto que resulte de aplicarle el 35% sobre dicha base. En otras palabras, se pagaría un impuesto sobre impuesto al incluir para efectos de la determinación de la base gravable, el 35% del impuesto sobre la utilidad distribuida, con lo cual el impacto llegaría a ser del 82.25%, (compuesto por el 35% y por el 35% sobre 135), lo cual sería absurdo, pues sólo se pretende, por parte del legislador, que se cause la misma tasa que haya pagado la empresa sobre su utilidad gravable que es del 35% y que permite el pago del dividendo de la CUFIN libre de gravamen.

Tal procedimiento produciría un tributo exorbitante derivado de pagar impuesto sobre la suma del propio impuesto y el dividendo erogado.

De esta manera, cuando la ley dispone que "los dividendos incluirán dicho 35%, debe referirse en forma exclusiva a que sobre el impuesto que debe pagar la empresa, se causará también el 35% formando parte de la base, es decir, resulta en un gravamen del 12.25% que sumado al 35% produce un total de 47.25% a cargo de la sociedad pagadora, pues de no ser así, o bien se impactaría el patrimonio del accionista o no se incluiría el impuesto dentro del dividendo, incumpliendo en ambos casos lo dispuesto por el pluricitado Artículo 123 Fracción II. Además, se

satisface el efecto económico buscado por el legislador de que la erogación total de la empresa se sujete al 35%, al igual que el resultado fiscal de la misma.

Reforzando nuestro criterio, resulta conveniente señalar que en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, haciendo referencia a la iniciativa de reforma a la Fracción II del Artículo 123, se expresó claramente el motivo de afectar con el impuesto el patrimonio de la persona moral que distribuye la utilidad o dividendo.

A continuación transcribimos el párrafo que contiene la exposición de motivos:

Las reformas propuestas al Artículo 123 de la citada Ley tienen por objeto que el impuesto sobre dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta sea a cargo del propio contribuyente que distribuya las utilidades o dividendos. Así, se estima conveniente establecer que el impuesto causado por la distribución de dichos dividendos no disminuirá el resultado fiscal de la persona moral para efectos de determinar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el Artículo 124 de la Ley en comento.

Como puede observarse, la intención del legislador consiste en desgravar por completo al accionista que percibe el ingreso, sujetando al pago del mismo a la persona moral que efectúa la erogación y sin que el monto del gravamen sea deducible para la sociedad pagadora, pero sin que afecte la cuenta de utilidades fiscales netas.

Existe otra interpretación según la regla 112 de la Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones

de Carácter Fiscal para 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1991, misma que a su letra establece lo siguiente:

Para los efectos del Artículo 123, Fracción II y 152 Fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto a que se refieren dichas fracciones podrá calcularse tomando como base el monto que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos, por el factor de 1.54.

En base a lo anterior, el accionista podrá llevarse íntegramente el dividendo, impactando el patrimonio de la sociedad que lo distribuye con el 54% sobre el mismo.

Esta forma de calcular el impuesto es ajena al texto de la Ley, toda vez que el dividendo decretado por la asamblea de accionistas no incluye el impuesto y sólo obliga a que se cause el 35% sobre el 35% y no que éste se piramide para causar el 54%.

Sin embargo, ello muestra el criterio de la autoridad fiscal que aplicará al ejercer sus actividades de fiscalización de los contribuyentes.

A este respecto consideramos que ese criterio contenido en la Resolución Miscelánea puede dejarse de aplicar, en base al principio que establece el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, pues los criterios de las autoridades fiscales solamente pueden generar derechos y no obligaciones a cargo de los contribuyentes.

A nuestro juicio, la tasa real de impuesto lo constituye el 47.25%, por lo que en caso de controversia con las autoridades fiscales, consideramos que de acuerdo a los razonamientos

expuestos existen bases razonables para defender el criterio aquí apuntado.

Del análisis de la reforma en vigor a partir del 1o. de enero de 1991, consideramos que toda vez que se rompe con el esquema del régimen de dividendos en materia fiscal, sería conveniente que se elaborara una Ley que específicamente tratara este régimen, en virtud de las siguientes consideraciones:

1.- Como se señaló anteriormente, los sujetos del impuesto sobre dividendos son las personas morales, siendo que el hecho imponible lo realiza el accionista de la persona moral que los distribuye.

En consecuencia, este nuevo régimen rompe con toda la tradición de la Ley del Impuesto sobre la Renta, comprendida desde 1921 (Ley del Centenario) hasta la que tenemos en vigor, que es del 30 de diciembre de 1980, con sus adiciones y reformas hasta el 31 de diciembre de 1990.

Lo anterior se afirma en que antes del 1o. de enero de 1991, los sujetos del impuesto sobre dividendos lo constituían las personas morales o físicas que eran accionistas y titulares de las acciones en cuya proporción se pagaba el dividendo o utilidad.

2.- Por otra parte, lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta grava son las utilidades, la renta o los ingresos, situación que se corrobora por distintos precedentes de nuestros Tribunales Federales y por el artículo 1o. de la Ley en comento.

Siendo que este nuevo régimen grava los egresos, es decir, el pago del dividendo a la tasa del 47.25% como anteriormente se

mencionó, ya no tiene objeto incluirlo en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A este respecto, consideramos que si la intención del Legislador es el acreditamiento del impuesto pagado de esa forma en el extranjero, el mismo ya no constituye materia de renta sino de un ordenamiento especial, que no se refiera en nada con el ordenamiento impositivo que venimos analizando.

3.- Ahora bien, a partir del 1o. de enero de 1989, los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales ya no fueron acumulables a los demás ingresos, en términos del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en ese año, en 1990, así como en la actual.

Por lo anterior, consideramos que queda sin efecto la intención del Legislador Tributario contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, en vigor a partir del 1o. de enero de 1965, de gravar la totalidad de los ingresos de las personas físicas y morales en forma global.

Por tanto, al no ser ya acumulables los dividendos, se limita el sistema global y por ende, la intención del legislador de considerar como objeto del impuesto sobre la renta la totalidad de los ingresos.

Por las consideraciones expuestas, creemos conveniente que se evalúe la posibilidad de que se realice una Ley específica que contenga el régimen de dividendos contemplado a partir del 1o. de enero de 1991.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1.- Como se puede apreciar a lo largo de los ordenamientos que se analizaron, a partir de la Ley del Centenario de 1921 se establece que la base gravable del impuesto sobre la renta se determina conforme a los lineamientos de la Ley y no así por la técnica contable, la cual ha recibido diversas connotaciones como son: ganancias brutas, ganancias líquidas, ganancias gravables, ingreso global, ingreso gravable y por último, resultado fiscal.

2.- Se establece por primera vez en México el impuesto sobre dividendos, a raíz de la reforma del 20 de enero de 1943 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, estableciéndose por dividendo, cualquier distribución que aún sin denominarse dividendo pero en concepto de tal, sea hecha por una empresa a sus accionistas a base de beneficios.

3.- Posteriormente, el Legislador tributario modificó la denominación de dividendos por la de las ganancias que distribuyan o deban distribuir las sociedades mercantiles, en virtud de que en ese entonces, se gravaban las utilidades que no fueran repartibles, situación que se modificó en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 1965, para establecer únicamente como objeto del impuesto, las ganancias que distribuyan las sociedades mercantiles, o como actualmente se denominan, utilidades distribuidas.

4.- Para fijar las utilidades distribuidas o dividendos, las Leyes del Impuesto sobre la Renta parten de utilizar la técnica

contable para que de esta forma se proceda a la elaboración de los estados financieros contenidos en la información financiera de la persona moral, lo cual se corroboró en los distintos criterios que nuestros Tribunales Federales emitieron al interpretar las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1941 y 1953.

Lo anterior también se corroboró con los distintos criterios que nuestros Tribunales Federales emitieron al interpretar las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1941 y 1953.

5.- En las Leyes del Impuesto sobre la Renta correspondientes al periodo de 1979 a 1991, inclusive, se dieron tres opciones para que las personas físicas pudieran acumular el dividendo y el impuesto causado, para que de esta forma, procedieran al acreditamiento contra el impuesto a su cargo en el ejercicio.

A estas tres opciones se les conoció como sistema de integración, sistema de crédito de impuesto y opción de acumulación, los cuales configuran una excepción a la regla de pago definitivo vía retención.

Estos tres sistemas tienen por objeto un mayor beneficio económico para el accionista, ya que consideran a la persona moral como un ente transparente y a la persona física como causante del impuesto.

6.- En cuanto a las personas morales, el régimen de dividendos fue modificándose, en virtud de que en un principio las utilidades distribuidas no eran acumulables y por ende, no deducibles, Posteriormente, a partir del 1o. de enero de 1983 y hasta el 31 de diciembre de 1988, las Leyes del Impuesto sobre la

Renta contemplaron en el regimen de dividendos, la obligación de acumular y deducir los dividendos percibidos y pagados, respectivamente.

A partir del 1o. de enero de 1989, los dividendos no se acumulan ni se deducen y se introduce la cuenta de utilidades fiscales netas, en la que los accionistas pueden llevarse libre de gravamen el dividendo decretado por la persona moral.

7.- Con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 se abandonó el sistema cedular para dar entrada al sistema global en el que se toma como punto de partida la totalidad de los ingresos por el contribuyente, no importando su fuente.

Se establece el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta que es el gravar a toda modificación patrimonial, es decir, los ingresos del sujeto pasivo del tributo.

8.- En relación con la contabilidad de las personas morales y en general, de los comerciantes, comparto la postura del legislador mercantil de señalar la obligación que tienen de llevar la misma, conforme al Código de Comercio y limitaría únicamente al aspecto de que se efectúe de acuerdo a las necesidades de la entidad, es decir, que sea adecuada conforme al artículo 33 del citado Código de Comercio.

9.- El balance es el documento contable que en forma ordenada refleja las cuentas de activo, pasivo y capital, pero que no tiene por objeto fijar las utilidades de la empresa, ya que éstas se deben de reflejar en los estados financieros de la

entidad, conforme al artículo 19 de la Ley Mercantil.

10.- El concepto que adoptamos de utilidad, se refiere a la modificación patrimonial positiva que deriva de la actividad social o por otras causas o circunstancias que afectan a la entidad y que constituyen un superávit en relación con el capital social.

11.- De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, concluimos que no existe impedimento legal para que las personas morales distribuyan utilidades a sus accionistas en el transcurso del ejercicio social, siempre que se cumpla con los requisitos del artículo 19 de dicho ordenamiento, es decir, que existan utilidades, que se reflejen en los estados financieros y que se aprueben por la Asamblea de Accionistas.

12.- El nuevo régimen de dividendos contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1991, rompe con la tradición del impuesto sobre dividendos de las Leyes anteriores, principalmente porque el sujeto pasivo es la persona moral que los distribuye y no el accionista, siendo que éste realiza el hecho generador del tributo materia del gravamen.

13.- El ingreso por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, no refleja la intención de la Ley del Impuesto sobre la Renta de gravar los ingresos, la modificación patrimonial, sino que en este nuevo régimen se grava el egreso que efectúa la persona moral que paga el dividendo.

14.- De acuerdo con las dos conclusiones anteriores, la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 1991, no se modificó en su artículo 120, ya que el objeto y el hecho generador del tributo sigue siendo el ingreso que percibe el propietario del título-valor, es decir, el accionista, por lo que no es congruente con lo señalado en el artículo 123, fracción II de la Ley, que considera como sujeto del tributo a la Persona Moral que paga el dividendo.

15.- Por último, desde nuestro punto de vista, consideramos que el régimen de dividendos actual debe ser independiente al de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por las consideraciones apuntadas.

B I B L I O G R A F I A

I. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA (DOCTRINA)

- 1- ASCARELLI, Tullio, Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, México, 1940.
- 2- ACOSTA ROMERO, Miguel, Derecho Bancario, Editorial Porrúa, México, 1986.
- 3- BAUCHE GARCADIAGO, Mario, La Empresa, Editorial Porrúa, México, 1983.
- 4- BOLAFFIO, León, Derecho Mercantil, Editorial Reus, Madrid, 1935.
- 5- BERGANO LLABARES, Alejandro, Instituciones de Derecho Mercantil, Editorial Reus, Madrid, 1951.
- 6- BARRERA GRAF, Jorge, Las Sociedades en el Derecho Mexicano: Generalidades, irregularidades, instituciones afines, Editorial UNAM - Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1983.
- 7- BARRERA GRAF, Jorge, Temas de Derecho Mercantil, Editorial UNAM - Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1983.
- 8- BARRERA GRAF, Jorge, Derecho Mercantil, México, 1981.
- 9- CALVO NICOLAU, Enrique, VARGAS AGUILAR, Enrique, Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas), Editorial Themis, Primera Edición, México, 1986.
- 10- CERVANTES AHUMADA, Raúl, Derecho Mercantil, Editorial Herrero S.A., México, 1987.
- 11- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Evolución de los conceptos de renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo 1921-1980, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen V.
- 12- DE PINA VARA, Rafael, Derecho Mercantil Mexicano, Vigésima Edición, México, 1988, Editorial Porrúa.
- 13- DE PINA VARA, Rafael, Elementos de Derecho Mercantil Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1974.
- 14- DE J. TENA, Felipe, Derecho Mercantil Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1974.
- 15- GARRIGUES, Joaquín, Curso de Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, México, 1987.

- 16- HERRERA, Mario. El Dividendo en las Sociedades Industriales y Comerciales. Editorial Cultura, México, 1966.
- 17- LOPEZ PADILLA, Agustín. Exposición, Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1991, Tomo II, Personas Físicas. Doceava Edición, Dofiscal Editores.
- 18- MANTILLA MOLINA, Roberto. Derecho Mercantil. Editorial Porrúa S.A., Vigésimo cuarta Edición.
- 19- MUNOZ, Luis. Derecho Mercantil. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1974.
- 20- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, Joaquín. Tratado de Sociedades Mercantiles. Editorial Porrúa, S.A., Quinta Edición, 1977, Tomo II.
- 21- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, Joaquín. Curso de Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, S.A., Décimo octava Edición, México, 1985.
- 22- VAZQUEZ ARMINIO, Fernando. Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, México, 1977.
- 23- FRISCH PHILIPP, Walter. La Sociedad Anónima Mexicana. Editorial Porrúa, S.A., México, 1982.

II- DICCIONARIOS JURIDICOS

- 1- DICCIONARIO JURIDICO ELEMENTAL. Guillermo Cabanellas de Torres, Editorial Heliasta, S.R.L.
- 2- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO USUAL. Guillermo Cabanellas, 12a. Edición, revisada, actualizada y ampliada por Luis Alcalá-Zamora Castillo, Editorial Heliasta, S.R.L.
- 3- DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. - UNAM, Segunda Edición, Revisada y Aumentada.
- 4- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina.

III- REVISTAS

- 1- REVISTA MENSUAL DE DIVULGACION FINANCIERA Y CONTABLE. Publicada por Editorial de Finanzas, Diciembre 1943, Vol. X, Número 12. Los Impuestos sobre dividendos y sobre utilidades no distribuidas. Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez.
- 2- REVISTA EL FORO, Organó de la Barra Mexicana. Colegio de Abogados, Cuarta Epoca, Núms. 15-17, México, D.F., 1957. Duración del Ejercicio Social y Reparto de Dividendos. Lic. Ramón

Esquivel Avila.

- 3- ARS IURIS, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, 5, 1991. El Régimen jurídico del Registro Contable y de la Contabilidad a la luz de la Legislación Mercantil. Calvo Nicolau Enrique y Vázquez Pando Fernando.
- 4- CONFERENCIA DEL COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., 1989. Capital Social, Lic. Ignacio Orendain K.
- 5- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín A-11 Definición de conceptos básicos integrantes de los Estados Financieros, Cuarta Edición, 1989.

IV- LEGISLACION

- 1- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2- Ley del centenario.
- 3- Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.
- 4- Reglamento de la Ley del 21 de febrero de 1924.
- 5- Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.
- 6- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.
- 7- Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho.
- 8- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941.
- 9- Reforma de fecha 20 de enero de 1943 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.
- 10- Reforma de fecha 10 de marzo de 1945 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.
- 11- Reforma de fecha 29 de diciembre de 1950 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.
- 12- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.
- 13- Ley del Impuesto sobre utilidades excedentes.
- 14- Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953.

- 15- Reforma de fecha 28 de diciembre de 1961 a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953.
- 16- Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, Reformas y adiciones.
- 17- Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980, Reformas y adiciones.
- 18- Código Fiscal de la Federación.
- 19- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 20- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- 21- Ley de Amparo.