



...: **C.P. Y M.I. JESÚS FLORES RODRÍGUEZ**  
 Contador Público  
 Maestría en Impuestos  
 Socio Director de Intelegis Nápoles  
 Director del área fiscal y administrativa de Intelegis Nápoles.  
 Coautor del libro Costo de lo vendido Alternativas Fiscales y Aplicación práctica.



...: **L.C. GUSTAVO FRANZONI CHI**  
 Licenciado en Contaduría  
 Asesor Fiscal Intelegis Nápoles

# Efectos fiscales de los dividendos fictos en la persona moral



Si el resultado contable del ejercicio arroja utilidad, los accionistas tienen el derecho a gozar de la misma a través de una distribución de utilidades, la cual debe acordarse mediante Asamblea Ordinaria de accionistas, de conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

Para decretar una distribución de dividendos, deben observarse, entre otros, los siguientes puntos:

- **Aprobación de estados financieros:** 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 (art. 181 y 19 LGSM)
- **Restituir o absorber** mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las **pérdidas sufridas** en uno o varios ejercicios anteriores (art. 19 LGSM).

Artículo 19 LGSM. 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. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social. Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.

De acuerdo con lo anterior, los estados financieros deben estar debidamente aprobados para proceder a repartir las utilidades que en ellos se

muestren.

Sin embargo, además de la distribución de dividendos que señala la LGSM, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) crea una ficción fiscal y asimila a ciertas operaciones como dividendos o utilidades distribuidos.

Derivado de lo antes comentado, a continuación se estudiarán los efectos en la persona moral, así como la determinación del impuesto, sus requisitos y acreditamientos.

## A. Efectos en la persona moral.

De conformidad con el artículo 11 de la LISR, las personas morales que **distribuyan dividendos** deben calcular y enterar el impuesto correspondiente, aplicando la tasa del 30% (para el ejercicio fiscal de 2010).

**Distribuir.** (Del lat. distribuere).

1. tr. Dividir algo entre varias personas, designando lo que a cada una corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho.
2. tr. Dar a algo su oportuna colocación o el destino conveniente. U. t. c. prnl.

Fuente: Real Academia Española.

A su vez, el artículo 165 del mismo ordenamiento, asimila a dividendos o utilidades distribuidas (Dividendos Fictos) los siguientes:

**Art. 165 LISR.** Las personas físicas **deberán acumular** a sus demás ingresos, **los percibidos** por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades ...

...

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

- I. Interés art. 85 y 123 LGSM
- II. Préstamos a socios
- III. Erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley y benefician a los accionistas de personas morales.
- IV. Omisión de ingresos o compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. Utilidad fiscal determinada por las autoridades fiscales, inclusive presuntivamente.

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de precios de transferencia, hecha por las autoridades fiscales.

El artículo 165 tercer párrafo de la LISR, señala que se consideran dividendos o utilidades distribuidos los conceptos señalados en las fracciones I, II, III, IV, V y VI del mismo artículo.

Es decir, que los **dividendos fictos** tienen la característica de dividendos distribuidos y por ende **les resulta aplicable el tratamiento que el artículo 11** del mismo ordenamiento señale.

Cabe señalar, que dada la calidad de dividendo distribuido, la fecha de pago para cada concepto señalado en el artículo 165-I, II, III, IV, V y VI de la LISR sería distinta:

Concepto	Fecha
Interés art. 85 y 123 LGSM	Al pago
Erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley y beneficien a los accionistas de PM.	Al momento en que se realizó cada erogación
Préstamos a socios	Al otorgar cada préstamo
Omisión de ingresos o compras no realizadas e indebidamente registradas.	En la fecha de omisión o registro indebido
Utilidad fiscal determinada por las autoridades fiscales, inclusive presuntivamente.	En la fecha en que la autoridad fiscal lo determine (crédito firme)
La modificación a la utilidad fiscal derivada de precios de transferencia, hecha por las autoridades fiscales	En la fecha en que la autoridad fiscal lo efectúe la modificación (crédito firme)

Así las cosas, los dividendos podrían provenir de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), toda vez, que los artículos 11 y 88 de la LISR, señalan lo siguiente:

■ **Art. 11 LISR.**

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

■ **Art. 88 LISR.**

La CUFIN se **adicionará con los dividendos o utilidades percibidos** de otras personas morales residentes en México.

La CUFIN **se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados**, cuando provengan del saldo de dicha cuenta.

Para estos efectos, debemos analizar lo que se entiende por pagado:

**Pagar.**

(Del lat. pacāre, apaciguar, calmar, satisfacer).

1. tr. Dicho de una persona:

Dar a otra, o satisfacer, lo que le debe.

Fuente: Real Academia Española

Como se puede observar, para determinar el saldo de la CUFIN, la LISR señala a los dividendos o utilidades percibidos y/o pagados, sin diferenciar si estos corresponden a dividendos o utilidades distribuidas o dividendos fictos.

De acuerdo con lo anterior, los dividendos fictos son susceptibles de disminuir la CUFIN en el momento en que sean pagados.

Ejemplo:

Concepto	Importe
Saldo de CUFIN al 31/dic/2009	\$150,000
Saldo de CUFIN actualizado al 28/feb/2010	\$152,505
Préstamos a socios o accionistas (art. 165-II LISR) pagados en febrero de 2010	(100,000)
<b>Saldo de CUFIN al 28/feb/2010</b>	<b>52,505</b>

Es importante señalar, que el criterio del SAT es el siguiente:

76/2009/ISR Préstamos a socios y accionistas. Se consideran dividendos.

El artículo 165, fracciones II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como dividendos o utilidades distribuidas, los préstamos efectuados a socios y accionistas que no reúnan requisitos fiscales y las erogaciones no deducibles hechas en favor de los mismos.

En los términos del artículo 11 de la misma ley, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, deberán calcular el impuesto que corresponda.

Derivado de que la aplicación de los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos del artículo 165, fracciones II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, por lo que debe estarse a lo dispuesto a lo señalado en el artículo 11 de la ley en comento.

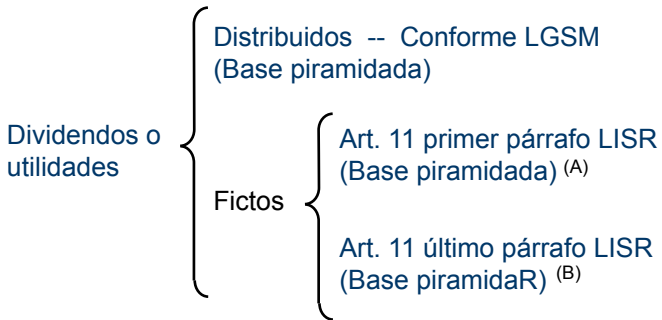
Por otro lado, si los dividendos no provienen de CUFIN, se debería proceder como sigue:

**Art. 11 primer párrafo LISR.** Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley.

(Primer párrafo)...Tasa del 30% sobre base piramidada con el factor de 0.4286

(Último párrafo)...Tasa del 30% sobre el dividendo o utilidad distribuido del artículo 165-I y II de la LISR (intereses y préstamos a socios respectivamente).

Como se podría concluir, las disposiciones anteriormente señaladas distinguen varios tipos de dividendos agrupados en los párrafos primero y último del artículo 11 de la LISR, como sigue:



(A) Corresponden a las fracciones III, IV, V y VI del artículo 165 de la LISR.

(B) Corresponden a las fracciones I y II del artículo 165 de la LISR.

De acuerdo con lo anteriormente señalado, la persona moral que distribuya dividendos o utilidades, tiene la obligación de calcular y enterar el ISR que corresponda, sobre una base piramidada, ya sea que se trate de dividendos “decretados” conforme a la LGSM y/o “dividendos fictos”, con excepción de los dividendos fictos a

que hace referencia la fracción I y II del art. 165 LISR, ya que el tratamiento fiscal de éstos últimos está previsto específicamente es el último párrafo del artículo 11 del mismo ordenamiento.

El impuesto de los dividendos o utilidades a que se refiere el art. 165-I y II, se calculará aplicando sobre los mismos la tasa del 30% para el ejercicio de 2010, es decir, sin piramidar

Ejemplo:

Concepto	Dividendos distribuidos	Dividendos fictos (art. 165-I y II)	Dividendos fictos (art. 165-III a IV)
Dividendos	1'000,000	1'000,000	1'000,000
Factor de piramidación	1.4286	n/a	1.4286
Base	1'428,600	1'000,000	1'428,600
Tasa de ISR	30%	30%	30%
<b>ISR a enterar</b>	<b>428,580</b>	<b>300,000</b>	<b>428,580</b>

Derivado de lo antes expuesto, se puede concluir lo siguiente:

- La determinación del ISR sobre los dividendos fictos por concepto de intereses y préstamos (art. 165-I y II LISR) está expresamente señalado en el último párrafo del artículo 11 de la LISR (base sin piramidar).
- El impuesto de los demás conceptos de dividendos fictos (art. 165-III, IV, V y VI LISR) debe determinarse de conformidad con el primer párrafo del artículo 11 de la LISR (base piramidada).
- La determinación del ISR sobre dividendos distribuidos conforme a la LGSM, debe determinarse de conformidad con el primer párrafo del artículo 11 de la LISR (base piramidada).

Una vez distribuido el dividendo o utilidad, el ISR correspondiente se debe enterar al mes siguiente aquel en el que se pagaron:

Art. 11 quinto párrafo LISR. El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, **tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizada, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se pagaron** los dividendos o utilidades.

Pagar.  
(Del lat. pacāre, apaciguar, calmar, satisfacer).  
1. tr. Dicho de una persona:  
Dar a otra, o satisfacer, lo que le debe.

Fuente: Real Academia Española

Ejemplo:

Concepto	Art. 165-III, IV, V y VI	Art. 165-I y II
Dividendos fictos distribuidos	1'000,000	1'000,000
Fecha de pago	Febrero de 2010	Febrero de 2010
Impuesto (pago definitivo)	428,580(A)	300,000(B)
Fecha de entero	17/mar/2010	17/mar/2010

(A) Se determinó utilizando el factor y tasa aplicable para 2010:  
 $\$1'000,000 \times 1.4286 = 1,428,600 \times 30\% = \$428,580.$

(B) Se determinó aplicando la tasa para 2009, sin piramidar:  
 $\$1'000,000 \times 30\% = 300,000.$

Una vez pagado el impuesto, se podrá acreditar, conforme a lo dispuesto por el multicitado artículo 11 de la LISR:

#### ■ Art. 11 LISR.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y **como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo**, podrá acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente: ...

El párrafo transcrito, señala a los dividendos o utilidades distribuidos y por los que se haya pagado el ISR de conformidad con el artículo 11 de la LISR, es decir, se refiere a todo tipo de dividendos: dividendos distribuidos y fictos, sean estos últimos de las fracciones I y II o de las fracciones III, IV, V y VI del art. 165 de la LISR.

La misma disposición establece que para realizar el acreditamiento se deben cumplir los requisitos siguientes:

I. El acreditamiento **únicamente podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio** que resulte a cargo de la PM en el ejercicio **en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo**.

II. Para los efectos del artículo 88 de la Ley, **en el ejercicio en el que acrediten** el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes **deberán disminuir de la UFIN** calculada en los términos de dicho precepto, **la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4286** (Factor aplicable para el ejercicio fiscal de 2010).

Dicho acreditamiento, podrá efectuarse como sigue:

- El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, **se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los**

**mismos**. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

- Cuando el contribuyente **no acredite en un ejercicio** el impuesto a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, **perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores** hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Siguiendo con el ejemplo anterior, el ISR sobre dividendos pagados, se acreditará como se muestra a continuación:

Concepto	165-III, IV, V y VI	165-I y II
ISR causado en el ejercicio de 2010	500,000	500,000
Menos: ISR sobre dividendos	428,580	300,000
<b>Neto a pagar</b>	<b>71,420</b>	<b>200,000</b>

Suponiendo que por alguna razón el ISR sobre dividendos sea pagado en un ejercicio diferente al que fueron pagados los dividendos o utilidades, de acuerdo con la disposición fiscal, el ISR sobre dividendos se acreditará en el ejercicio en que se pago el impuesto.

Ejemplo:

Concepto	165-III, IV, V y VI	165-I y II
Dividendos fictos distribuidos en 2010	1'000,000	1'000,000
Fecha de pago del dividendo	Feb. de 2010	Feb. de 2010
ISR sobre dividendos	428,580	300,000
Fecha que se debió efectuar el entero	17/mar/2010	17/mar/2010
Fecha de entero del pago provisional	enero/2011	enero/2011

Derivado de que el entero del impuesto se efectuó en el ejercicio de 2011, éste será acreditable contra el ISR del ejercicio de 2011



Asimismo, la persona moral tendrá ciertas obligaciones fiscales, que se refieren respecto de los dividendos pagados, más no sobre el pago del impuesto:

■ **Art. 86 LISR.**

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

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

b) Constancia en la que se señale:

- Monto de los pagos por concepto de dividendos o utilidades.
- Si provienen de CUFIN.
- Si se trata de dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la LISR.

c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el SAT, la información sobre:

- El RFC, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción.
- Así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

Finalmente, habrá de considerarse que el ISR pagado sobre dividendos o utilidades distribuidos, es acreditable contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

■ **Art. 8 sexto párrafo LIETU.**

También se considera **ISR propio** por acreditar a que se refiere este artículo, **el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la LISR, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el IETU.**

En los términos del art. 11 de la LISR, se refiere al ISR pagado por cualquier tipo de dividendos o utilidades pagadas:

- Dividendos Distribuidos.
- Dividendos Fictos (art. 165-I y II).
- Dividendos Fictos (art. 165-III, IV, V y VI).

Como se observó, el tratamiento fiscal de los dividendos o utilidades distribuidas y los dividendos fictos en la persona moral difiere en gran medida, y resulta recomendable el analizar cada caso en particular, para determinar, en su caso, el pago de impuestos.

