

RÉGIMEN FISCAL DE DIVIDENDOS APLICABLE A CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

RÉGIMEN FISCAL DE DIVIDENDOS APLICABLE A CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

Quienes se dedican a la realización de actividades de Agricultura, Ganadería, Pesca y Silvicultura desde hace por lo menos 30 años han tenido, en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR) regímenes fiscales que les han permitido tratamientos diferenciados o el otorgamiento de ciertos beneficios respecto de quienes se dedican a la realización de otras actividades. Uno de esos tratamientos preferenciales actualmente es el relativo a la reducción del ISR corporativo que causen, cuya reducción se aplicará atendiendo al nivel de ingresos de los contribuyentes y a la naturaleza de la sociedad que realiza las mencionadas actividades. La tasa reducida de ISR corporativo aplicable a estos contribuyentes tiene efecto en el factor que se aplica para la determinación del dividendo piramidado y este tiene en la determinación del ISR por pago de dividendos o utilidades.

En el presente artículo haré un análisis de las disposiciones que regulan la determinación del ISR de dividendos o utilidades a cargo de la persona moral dedicada a la realización de actividades del sector primario.

Para efectos del presente artículo, la referencia a contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras se hará indistintamente como sector primario o AGAPES.

COMENTARIOS

PROCEDIMIENTO GENERAL DE DETERMINACIÓN DEL ISR DERIVADO DEL PAGO DE DIVIDENDOS O UTILIDADES

Por regla general, en las sociedades que no se dedican a realizar actividades del sector primario, el procedimiento de determinación del ISR, que en su caso se cause, es a cargo de dicha sociedad, cuyo impuesto debe determinarse aplicando la tasa del impuesto (30%) al importe de los dividendos o utilidades piramidados; el importe de los dividendos piramidados se determina multiplicando los dividendos acordados por la Asamblea de Socios o Accionistas por el factor 1.4286.

Es de entenderse que el hecho de piramidar los dividendos o utilidades tiene su origen en que el ingreso por dividendos es obtenido por el socio o accionista y dado que el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) es la obtención de ingresos, el contribuyente debería de ser ese socio o accionista, no obstante, el contribuyente legal de dicho impuesto es la persona moral que los paga, lo cual implica que se considere que a dicho socio o accionista se le entrega un importe de dividendos neto, es decir, se asume que el impuesto fue absorbido por la persona moral que los paga, de ahí el dividendo deba piramidarse. Al efecto, las consideraciones de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en su momento señaló respecto de este asunto lo siguiente: “La citada piramidación tiene su fundamento en que la empresa reparte el dividendo o utilidad libre de impuesto, es decir, una vez descontado el impuesto que deberá de pagar por dicha distribución”.

Bajo este orden de ideas el procedimiento general para la determinación del ISR por dividendos o utilidades que paguen las sociedades que no se dedican a realizar actividades del sector primario, es el siguiente:

	Dividendos o utilidades pagados
Por	Multiplicación por factor 1.4286 (ISR que se adiciona)
Igual a:	Base para el ISR (Dividendo piramidado)
Por:	Tasa del artículo 10 (30 %)
Igual a:	ISR por dividendos a cargo de la Persona Moral

En caso de que los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), estos no se gravarían para fines del impuesto.

El factor de piramidación, antes mencionado, aplicable a sociedades que no se dedican a realizar actividades del sector primario, es una cifra constante señalada en la LISR; actualmente, el factor establecido en el artículo 10 de dicha ley es de 1.4286.

Este factor tiene relación directa con la tasa de ISR corporativo; actualmente, el factor de piramidación aplicable a sociedades que no se dedican a realizar actividades del sector primario es determinado como sigue: la tasa del ISR (30%) es dividida entre la diferencia de 100% y dicha tasa; es decir, se divide entre la diferencia de 100% menos 30%, y al cociente se le agrega la unidad, lo cual queda expresado de la siguiente forma: 30 entre 70% más 1, igual a 1.4286.

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL ISR DERIVADO DEL PAGO DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DE SOCIEDADES QUE SE DEDICAN A REALIZAR ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO

Como antes se dijo, la tasa reducida de ISR corporativo aplicable a estos contribuyentes tiene efecto en el factor que se aplica para la determinación del dividendo piramidado.

En virtud de que el factor de piramidación deriva de la tasa de ISR corporativo que corresponda a la persona moral, es útil precisar los diferentes escenarios de reducción de ISR que pueden aplicar los contribuyentes personas morales dedicados a la realización de actividades del sector primario. En términos generales, dicha reducción actualmente es la siguiente:

- a) Personas morales con ingresos que no excedan de 20 Unidades de Medida y Actualización (UMA) por socio, sin exceder en su totalidad de 200 UMA; para estos contribuyentes la totalidad de los ingresos son exentos, pero no existe ISR que causen por la obtención de los mismos. Lo anterior se encuentra regulado en el décimo primer párrafo del artículo 74 de la LISR.
- b) Personas morales cuyos ingresos excedan de 20 UMA por socio, pero que sus ingresos sean inferiores a 423 UMA, la reducción del impuesto será de 30%. Lo anterior, de conformidad con el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la LISR.
- c) Sociedades o asociaciones de productores; por ejemplo. las sociedades de producción rural con ingresos que excedan de 20 UMA por socio, pero que sean inferiores a 423 UMA por socio, sin exceder en su totalidad de 4,230 UMA, en estos casos la reducción del impuesto será de 30 % del ISR causado. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en el décimo tercer párrafo del artículo 74 de la LISR.
- d) Personas morales que no sean asociaciones o sociedades de productores, cuyos ingresos excedan de 423 UMA, les será aplicable la reducción del impuesto de 30 %; en el caso anterior, la reducción es aplicable solo hasta ese importe de ingresos, pues por el excedente no se aplica reducción alguna. Todo lo anterior, de conformidad con el décimo cuarto párrafo del artículo 74 de la LISR.
- e) Cabe comentar que hasta el ejercicio fiscal de 2013, a las sociedades que se dedicaban a realizar actividades del sector primario les era aplicable una tasa del ISR corporativo ya reducida de 21% así como a todas estas sociedades, independientemente del monto de sus ingresos y del tipo de sociedad de que se trate; en consecuencia, el procedimiento de determinación de ISR de dividendos aplicable a sociedades que se dedicaban a realizar actividades del sector primario en 2013, era como sigue:

	Dividendos o utilidades pagados
Por	Multiplicación por factor 1.2658 (ISR que se adiciona)
Igual a:	Base para el ISR (Dividendo piramidado)
Por:	Tasa reducida (21 %) (ver artículos 11 y 81 de LISR de 2013)
Igual a:	ISR por dividendos a cargo de la Persona Moral AGAPE.

Sin embargo, a partir de 2014, considerando que la tasa de ISR reducida aplicable a las sociedades dedicadas a la realización de las actividades del sector primario es variable, el factor de piramidación de dividendos también es variable; para ello, el último párrafo del actual artículo 74 de la LISR, establece textualmente lo siguiente:

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.

Es de entenderse que este párrafo se estableció con la finalidad de determinar este factor en forma variable, sin embargo dicho párrafo resulta incompleto, descontextualizado y erróneo, al grado que de su lectura se desprende, que de aplicarse estrictamente, se determinaría un ISR de dividendos mayor al importe de los propios dividendos. En virtud de lo anterior resulta recomendable que sea realizada una modificación legal que considere lo siguiente:

- Que el párrafo en análisis no debe hacer referencia al “párrafo anterior” (“en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior”), sino que debe regular en forma completa y clara el procedimiento de determinación de ISR de dividendos. El párrafo en comento hasta el año 2013 era el segundo párrafo del artículo 11 de la LISR, considerando que el primer párrafo del artículo 11 de la LISR de 2013 precisamente regulaba el procedimiento de ISR de dividendos, era congruente su contenido en aquel año, debido a esa ubicación. En este sentido, hay dos formas de corregir lo aquí comentado: a) Incluir en el párrafo en análisis en forma completa y clara el procedimiento de determinación de ISR de dividendos o b) Reubicarlo como segundo párrafo del actual artículo 10 de la LISR tal y como estaba hasta el año 2013.
- El último párrafo del artículo 74 de la LISR establece que el ISR de dividendos resulta de multiplicar esos dividendos por un factor (que según el

procedimiento ahí descrito siempre debe ser mayor a la unidad). Lo dicho en este numeral se desprende de que dicho párrafo en la parte conducente dice: “para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos [...] deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor...”. En consecuencia, si se multiplicara el importe del dividendo o utilidad por un factor mayor a la unidad arrojaría como resultado un importe de impuesto mayor al monto del propio dividendo, en consecuencia la modificación a dicha disposición debe evitar esa distorsión.

- La tasa efectiva reducida de ISR corporativo que cause una persona moral del sector primario, es diferente para cada ejercicio fiscal, el factor de piramidación de dividendos para cada ejercicio fiscal también debería de ser diferente de un año a otro. En virtud de lo anterior, para efectos de determinar el ISR que se cause por pago de dividendos debe considerarse la tasa y el factor de piramidación correspondientes al ejercicio fiscal del cual provienen los dividendos que se paguen. En consecuencia, debe precisarse y señalarse expresamente tales situaciones en la LISR.
- Dado lo comentado en el numeral anterior, debe establecerse, a través de disposiciones legales, el procedimiento de determinación de ISR de dividendos que se paguen a partir de 2014 pero que provengan de utilidades de 2013 y ejercicios fiscales anteriores. El procedimiento debería señalar que el importe de dividendos o utilidades debe multiplicarse por 1.2658 y el producto multiplicarse por la tasa de 21 %, tal y como lo establecía el segundo párrafo del artículo 11 de la LISR que estuvo vigente hasta 2013.

En la medida que las situaciones comentadas en los puntos I a IV anteriores no se corrijan existe una importante incertidumbre para las sociedades dedicadas a actividades del sector primario que decreten y paguen dividendos o utilidades.

ALGUNOS COMENTARIOS DE EFECTOS FISCALES EN LAS PERSONAS FÍSICAS SOCIOS O ACCIONISTAS DE SOCIEDADES DEDICADAS A ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO QUE PERCIBAN DIVIDENDOS O UTILIDADES DE ESTAS

El artículo 140 de la LISR establece que las personas físicas deben acumular a sus demás ingresos los que perciban por concepto de dividendos o utilidades.

Dicha disposición legal también establece que las personas físicas que acumulen a sus demás ingresos los dividendos que perciban, podrán acreditar contra el ISR que se determine en su declaración anual, el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos, siempre cuando consideren como ingreso acumulable, además del dividendo recibido, el “impuesto pagado por la sociedad”.



Ahora bien, la última parte del mencionado artículo establece lo que debe entenderse como “impuesto pagado por la sociedad”, definiendo que éste se determinará aplicando la tasa de 30% prevista en el artículo 10 de esta ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.4286. Lo anterior es así, independientemente del régimen de tributación y reducciones de ISR a que esté sujeta o tenga derecho la persona moral que distribuya y pague los dividendos; asimismo, ese ISR es acreditable independientemente de que el dividendo provenga o no de CUFIN, pues el mencionado artículo 140 de la LISR no establece diferenciación para que los socios o accionistas puedan acreditar el ISR que se derive de ese procedimiento. Lo anterior se corrobora con lo señalado por el criterio emitido por el Servicio de Administración Tributaria, número 52/ISR/N.

CONCLUSIÓN

A partir de 2014, considerando que la tasa de ISR reducida aplicable a las sociedades dedicadas a la realización de las actividades del sector primario es variable, el factor de piramidación de dividendos también es variable, al efecto el último párrafo del actual artículo 74 de la LISR así lo establece.

Sin embargo, dicho párrafo resulta incompleto, descontextualizado y erróneo, al grado que de su lectura se desprende que, de aplicarse estrictamente, se determinaría un ISR de dividendos mayor al importe de los propios dividendos.

En virtud de lo anterior resulta recomendable que sea realizada una corrección legal que considere lo comentado en el inciso e) del presente artículo.

