

REQUISITOS LEGALES Y FISCALES PARA CONSIDERAR AL REPARTIR DIVIDENDOS

Mariana Ortiz Pacheco

Introducción

Las sociedades mercantiles son las personas morales que pueden distribuir dividendos a sus socios. Los dividendos representan la parte de las utilidades que le corresponde a cada socio según su participación, ya sea que los socios aporten capital o trabajo a la sociedad; estos dividendos pueden ser pagados en efectivo, especie o acciones, según lo decidan los socios.

Sin embargo, el reparto de ganancias no es simplemente una cuestión de distribución; implica también un procedimiento con requisitos corporativos esenciales y consideraciones fiscales importantes; los cuales, son necesarios cumplirlos para evitar perjuicios a cualquier parte involucrada y comprender las implicaciones fiscales de los dividendos distribuidos.

A continuación, se enumeran los principales requisitos y consideraciones para distribuir dividendos, con la intención de garantizar que el reparto sea conforme a la ley, se paguen los impuestos correspondientes y, si corresponde, obtener las devoluciones pertinentes sin ningún problema con la autoridad fiscal.

Requisitos legales

Para realizar un reparto de dividendos correctamente, es necesario cumplir con varios requisitos, principalmente los que se encuentran establecidos en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) y la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), los cuales son:

1. Decretar los dividendos en una asamblea general de socios, según el Artículo 19 de la LGSM. El acta resultante de la asamblea servirá como evidencia únicamente de los acuerdos tomados, es decir, del decreto de dividendos.¹
2. Los Estados Financieros de los ejercicios sociales de los cuales se reparten las utilidades deben ser previamente aprobados por la Asamblea General de Socios, de acuerdo con el Artículo 19 de la LGSM.
3. En caso de socios industriales,² a estos les corresponde la mitad de las ganancias, a menos que haya un pacto diferente en los estatutos sociales, sin embargo, este acuerdo no puede constituir una renuncia al derecho de recibir dividendos.
4. La distribución de las utilidades se realizará de acuerdo con las aportaciones de los socios capitalistas (Artículo 19, fracción II de la LGSM).
5. El pago de utilidades a los socios debe realizarse mediante cheque o transferencia electrónica a una cuenta abierta a nombre del socio, de acuerdo con el artículo 76, fracción XI de la LISR.
6. Expedir constancias y Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) a los socios, que incluyan el monto de los dividendos, el ISR retenido y la fuente de los dividendos (CUFIN o no), según la LISR en su artículo 76, fracción XI.

Requisitos fiscales

Además de los requisitos corporativos, también hay consideraciones fiscales importantes:

¹ De acuerdo con la tesis con clave VII-CASR-10C-14, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, séptima época, año V, No. 51, octubre 2015, p. 282.

² Son los socios que aportan trabajo, experticia o con servicios a las sociedades; en lugar de participar con capital o con aportaciones en especie.

1. Los dividendos que provengan de la CUFIN no estarán obligados al pago de ISR de acuerdo con el artículo 10 de la ley de dicho impuesto; esta cuenta de utilidad fiscal es una cuenta de control de utilidades que servirá para no generar mayores impuestos, derivado de que, las utilidades acumuladas en dicha cuenta, ya los han pagado y de enterarse nuevamente el impuesto este se estaría pagado indebidamente.
2. Las personas morales tienen la obligación de llevar una CUFIN, acorde a lo establecido en el artículo 77 de la LISR, esta cuenta se adiciona con la utilidad fiscal de cada año, los dividendos obtenidos de otras personas morales (incluyendo los fideicomisos)³ y se reduce con los dividendos pagados y las utilidades que se distribuyan por medio de reducciones de capital.

La utilidad fiscal a la que se hace referencia en el párrafo anterior se obtiene de restar al resultado fiscal de cada ejercicio los siguientes elementos: el ISR pagado, las partidas no deducibles, las Participaciones a los Trabajadores de las Utilidades (PTU) y los montos proporcionales del pago de ISR en el extranjero.

La utilidad fiscal puede ser igual o similar a la utilidad financiera o contable, es decir, las utilidades fiscales y financiera no necesariamente deben coincidir; por lo cual, encontrar dichas discrepancias no será problema para el reparto de los dividendos, puesto que es natural que existan diferencias debido a las características para calcularse que cada utilidad considera⁴.

3. Los saldos de la CUFIN deben ser actualizados, de esta manera se garantiza que las inversiones y ganancias de los socios mantengan su poder adquisitivo, la mecánica de actualización se describe en el artículo 77 de la LISR.

³ Los ingresos que obtengan las personas morales por conceptos de dividendos de otras sociedades son ingresos no acumulables de acuerdo con el artículo 11 de la LISR.

⁴ Sirve de referencia la tesis a la tesis con registro digital 163438, emitida por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número de tesis 1a. CXVII/2010, novena época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación.

4. Las utilidades repartidas que provengan de ingresos que no han pagado ISR, no constituyan un ingreso o cuando el saldo en la CUFIN sea insuficiente para cubrir los dividendos que se pretende pagar, estos deberán pagar una tasa del 30% por concepto de ISR, para determinar este impuesto se deberá multiplicar los dividendos repartidos por el factor de 1.4286 y con esto, aplicar la tasa corporativa de 30%, este procedimiento se encuentra descrito en el artículo 10 de la LISR.

El impuesto corporativo pagado por concepto de dividendos podrá ser acreditado por la persona moral al finalizar el ejercicio, y hasta por los dos años siguientes, esto de acuerdo con el artículo 10 de la LISR.

5. Para las utilidades distribuidas a las personas físicas existe un impuesto adicional de 10% por concepto de ISR, este deberá ser retenido por las personas morales que paguen los dividendos, lo anterior de acuerdo con el artículo 140, segundo párrafo y 164, fracción I de la LISR, adicionalmente, es importante considerar que este impuesto tiene el carácter de definitivo, es decir, no podrá solicitarse su devolución.

Este impuesto adicional es aplicable únicamente a las utilidades generadas a partir del 01 de enero de 2014, sin embargo, para no realizar el pago del impuesto adicional cuando las utilidades se hubiesen generado hasta el 31 de diciembre de 2013, las personas morales deben llevar dos cuentas CUFIN por separado, de lo contrario o cuando en las cuentas no se identifiquen las utilidades anteriores al 2014, se entiende que fueron generadas a partir del año 2014⁵, y pagarán el impuesto comentado.

⁵ De acuerdo a la fracción XXX, del artículo octavo transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 01 de enero de 2014.

6. Cuando los dividendos sean pagados a los accionistas en acciones o sean reinvertidos en los 30 días siguientes, los ingresos correspondientes a estos dividendos se tendrán por percibidos hasta la fecha en que se haga el reembolso de capital o la liquidación de la sociedad, por lo cual, los impuestos correspondientes se causaron hasta ese momento.

7. Aunado a lo anterior, el artículo 9, fracción VII y el artículo 5-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), con relación al artículo 30 del Reglamento de dicha ley establecen que dicha reinversión de dividendos no pagará IVA y tampoco se considerarán para calcular la proporción de IVA acreditable.

Otras consideraciones

A pesar de lo anterior, aún existen otros elementos a considerar cuando las personas morales reparten dividendos, como los otros ingresos que se consideran dividendos, la materialidad de las operaciones y el cumplimiento de otras obligaciones fiscales.

Con respecto a otros ingresos que se consideran dividendos, o también conocidos como dividendos fictos, son formas de obtener ingresos que, si bien no son propiamente dividendos, la legislación fiscal les otorga el mismo trato para efectos de tributar impuestos. Estas actividades se encuentran listadas en el artículo 140 de la LISR, el cual, considera como dividendos los siguientes:

Artículo 140: [...]

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

- I. **Los intereses** a que se refieren los artículos 85 y 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

- II. **Los préstamos a los socios o accionistas**, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:
 - a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
 - b) Que se pacte a plazo menor de un año.
 - c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
 - d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

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

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

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

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

Es importante evitar o identificar estas actividades, ya que se deberá pagar el ISR como si se hubiesen pagado dividendos a las personas físicas que fueron beneficiadas, esto podría ocasionar cargas fiscales imprevistas e incluso infracciones y multas por omitirse el pago del impuesto correspondiente.

Otra recomendación es que se deberá tener la documentación y respaldo para acreditar la manera en que fueron efectuadas estas operaciones, puesto que, en algunos casos, en especial cuando se refiere a los préstamos a los socios, si estas actividades no se encuentran debidamente realizadas, documentadas y asentadas en la contabilidad, podría ocasionar que sean tratados como dividendos a préstamos u otras acciones que en la realidad no lo fueron.

Además, las empresas deben cuidar el tema de la materialidad de operaciones, ya que para acreditar el impuesto corporativo y obtener su devolución, la autoridad

fiscal, en ejercicio de sus facultades de revisión, podría negar la devolución si concluye que los dividendos carecen de los siguientes elementos:⁶

1. Para la sociedad que distribuye: a) No existe saldo en la CUFIN. b) Se declararon pérdidas fiscales. c) No está localizada en su domicilio fiscal. d) Está en el supuesto del 69 B del CFF.

2. Para el contribuyente que recibe: a) No demostró qué tipo de servicios aportó a la sociedad. b) No demostró la proporcionalidad de los dividendos respecto al tipo, calidad o tiempo de los servicios prestados.

En estos casos, la devolución del impuesto está condicionada a que se demuestre la realidad económica de los dividendos y la materialidad de las actividades realizadas, en el caso de que esto no pueda ser comprobado, la devolución del impuesto sería negada, puesto que, la autoridad considera que realizar lo contrario implica que se devuelvan cantidades por impuesto por dividendos cuya naturaleza y existencia no fueron probadas, esto incluso cuando se cuente con las constancias y CFDI respectivos al reparto de dividendos, ya que se considera que estos documentos no son suficientes e idóneos para acreditar la fuente de los dividendos o del saldo de la CUFIN.⁷

También es importante considerar que, con toda la información que la autoridad fiscal tiene en su poder, esta ha buscado cotejarla y buscar posibles omisiones en el correcto pago de los impuestos o en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo cual, para evitar cualquier otra discrepancia que tenga como consecuencia afectar los repartos de dividendos, es importante estar al pendiente de todas ellas, principalmente en lo que respecta a obligaciones como: presentar

⁶ De acuerdo con la tesis con clave VIII-P-2As-404, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, octava época, año IV, No. 30, enero 2019, p. 682.

⁷ Adicionalmente a la tesis comentada, la no idoneidad para acreditar la materialidad de los dividendos se establece en la tesis con clave VIII-P-1As-896, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, octava época, año III, No. 28, noviembre 2018, p.336.

las declaraciones anuales, que el saldo de utilidad fiscal se encuentre correctamente asentado, la presentación de aviso de conformación accionaria, identificación y expediente del beneficiario controlador, entre otros.

Prohibiciones

Hasta este momento se ha establecido lo que se debe realizar, sin embargo, la ley también prevé supuestos bajo los cuales no podrán entregarse dividendos a los socios. Estas situaciones están previstas en los artículos 17, 18 y 19 de la LGSM, los cuales establecen las siguientes prohibiciones al momento de repartir utilidades:

1. No producen efecto legal las estipulaciones en los estatutos sociales que tengan la intención de excluir a alguno de los socios de las ganancias o que estipulen una renuncia total a sus derechos económicos como socios.
2. Si existe pérdida del capital social, esta deberá de ser reintegrada para proceder al reparto de dividendos.
3. No podrán decretarse dividendos mientras no se encuentren restituidas o absorbidas mediante la aplicación de otras partidas del patrimonio las pérdidas sufridas.
4. No puede realizarse un reparto de dividendos si se ha disminuido el capital social.

Con respecto a los puntos 3 y 4 de esta lista, la LGSM establece que cualquier estipulación en contrario no producirá efecto legal, por lo cual, son de observancia obligatoria, esto sin importar que los estatutos sociales lo puedan contravenir.

Consecuencias

Como principales consecuencias de omitir alguno de los requisitos comentados a lo largo de este documento, podrían surgir las siguientes:

1. Si la asamblea general de socios que decreta dividendos no está correctamente realizada o los dividendos no fueron decretados en asamblea, alguno de los socios podría objetar la asamblea e invalidar la decisión del resto de los socios.
2. En caso de que la asamblea o los papeles de trabajo no demuestren que los dividendos provienen de CUFIN, la autoridad fiscal podría concluir que son dividendos que no pagaron los impuestos correspondientes, declarando los impuestos supuestamente omitidos, más las actualizaciones, recargos y multas que correspondan.
3. En caso de que la autoridad fiscal ponga en duda la materialidad de las operaciones de la empresa, no procederá la devolución de los impuestos pagados por este concepto.

Estas son las principales consecuencias cuando alguno de los requisitos es omitido, aunque podrían derivar en algunos otros efectos además de los aquí listados, lo que podría afectar tanto a la persona moral que reparte, como a las personas que reciben los dividendos, ya sean estas físicas o morales.

Conclusión

Para finalizar, es importante resaltar que el correcto cumplimiento de las obligaciones corporativas está estrechamente relacionado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo tanto, es crucial revisar que los libros sociales y las actas de asamblea general de socios estén elaboradas correctamente.

Aunado a lo anterior, el creciente entramado de obligaciones fiscales que se correlacionan mutuamente aumenta la carga administrativa para los contribuyentes y a su vez, el riesgo de que existan discrepancias entre toda la información que se genera y presenta, ya que otras obligaciones como el aviso de conformación accionaria o la designación de beneficiario controlador podrán ser revisadas y

cotejada la información con la que cuenta la autoridad fiscal y el contribuyente, para que de esta forma, se pueda determinar si los dividendos fueron debidamente entregados o no y, bajo ese argumento, decretar impuestos omitidos o negar devoluciones.

Derivado de las crecientes obligaciones para los contribuyentes y las facultades de las autoridades, será importante tener un respaldo documental, contabilidad completa y concreta, así como orden y entendimiento de los papeles de trabajo con los que cuenten; esto no solo mejorará la administración de la persona moral, sino que, en caso de revisión, podrá comprobarse el origen de los dividendos y se sustentará su correcto reparto.

Es fundamental cuidar la materialidad de las operaciones, ya que es un concepto utilizado ampliamente y casi indiscriminadamente por las autoridades fiscales para negar devoluciones de impuestos, sin embargo, esta situación podría escalar, con consecuencias como ser considerado como parte de la lista del 69-B del CFF.

En Ramírez Medellín, S.C. somos conscientes de la importancia de cumplir con las obligaciones corporativas y fiscales, derivado de ello y de nuestro compromiso con nuestros clientes, les proporcionamos información oportuna y ponemos a su disposición nuestros servicios. Los invitamos a acercarse con su coordinador, quien les pondrá ofrecer la asesoría necesaria para cumplir eficazmente con sus obligaciones. Estamos a su disposición para ampliar la información o responder a cualquier duda que pueda surgir.

Bibliografía

- Código Federal Fiscal.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado

- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Tesis con clave VIII-P-1As-896, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, octava época, año III, No. 28, noviembre 2018, p.336.
- Tesis con clave VIII-P-2As-404, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, octava época, año IV, No. 30, enero 2019, p. 682.
- Tesis con clave VII-CASR-1OC-14, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, séptima época, año V, No. 51, octubre 2015, p. 282.
- Tesis con registro digital 163438, emitida por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número de tesis 1a. CXVII/2010, novena época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación.