



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
*Secretaría de Investigación y Estudios de
Posgrado*

**“ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL ACREDITAMIENTO
DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO
CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE
PERSONAS MORALES”**

DIRECTOR:

M.A. / L.C.P. Jaime Rico Santiago

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones

PRESENTA:

Hugo Ismael Carrazco López

Puebla, Pue. 18 de junio de 2016

M.A. José Francisco Tenorio Martínez
Director
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director de la Tesis** denominada: **"ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES"**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

HUGO ISMAEL CARRAZCO LÓPEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 05 de Agosto de 2016

Atentamente



M.A. / L.C.P. JAIME RICO SANTIAGO



M.A. José Francisco Tenorio Martínez
Director
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor de la Tesis** denominada: **"ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES"**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

HUGO ISMAEL CARRAZCO LÓPEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 16 de Agosto de 2016

Atentamente

Dr. GERARDO HERNÁNDEZ BARRERA



Dr. Jacinto García Flores

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor de la Tesis** denominada: **"ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES"**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

HUGO ISMAEL CARRAZCO LÓPEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 18 de Junio de 2016

Atentamente


DR. JOEL CRUZ CALDERÓN





BUAP

Oficio No. FCP-SIEP/092/16
Asunto: Digitalización de Tesis

C. HUGO ISMAEL CARRAZCO LÓPEZ

PRESENTE.

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **“ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS MORALES”**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRO EN CONTRIBUCIONES**.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

ATENTAMENTE

“Pensar Bien, Para Vivir Mejor”

H. Puebla de Z., 24 de agosto de 2016

M.A. JOSÉ FRANCISCO TENORIO MARTÍNEZ

Director



60
AÑOS DE
AUTONOMÍA
UNIVERSITARIA

c.e.p. SIEP
ECA

Facultad
de Contaduría
Pública

Bld. Valsequillo 70,
Col. Universidades,
Ciudad Universitaria,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

TEMA	PÁGINA
ABSTRACT	
RESUMEN	
INTRODUCCION	i
CAPITULO I PROPÓSITO Y ORGANIZACIÓN	
1.1 Planteamiento del problema	iii
1.2 Justificación de la investigación	v
1.3 Objetivos de la investigación	vi
1.3.1 Objetivo general	vi
1.3.2 Objetivos específicos	vi
1.4 Preguntas de la investigación	vii
1.5 Hipótesis de la investigación	vii
1.6 Variables de la investigación	vii
1.7 Alcances y limitaciones	viii
1.8 Diseño metodológico	ix
CAPITULO II MARCO CONTEXTUAL	
2.1 Historia de los tratados internacionales	1
2.2 Antecedentes del modelo de tratado para evitar la doble tributación	4
2.3 Antecedentes del cálculo para evitar la doble tributación en obtención de dividendos	7
2.3.1 Primera aparición del cálculo para evitar la doble tributación	7
2.3.2 Reformas posteriores al cálculo para evitar la doble tributación	11
CAPITULO III MARCO TEÓRICO	
3.1 DIVIDENDOS	13
3.1.1 Concepto	13
3.1.2 Conceptos contables relacionados	14
3.1.3 Tipos de dividendos	15
3.1.3.1 Por método de distribución	15
3.1.3.2 Por medio de pago	17
3.1.4 Fundamentos financieros y legales para el reparto de dividendos	20
3.1.5 Procedimiento de reparto de dividendos	21
3.1.5.1 Procedimiento interno para reparto de dividendos	21
3.1.5.2 Consideraciones para reparto de dividendos internacionales	22
3.2 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y TRATADOS INTERNACIONALES	24
3.2.1 Concepto de doble tributación internacional	24
3.2.2 Constitucionalidad de los tratados internacionales	25
3.2.3 Objetivos de los tratados internacionales	26
3.2.4 Elementos de los tratados internacionales	28
3.2.5 Requisitos para celebrar tratados internacionales	30
3.2.6 Procedimiento para elaborar tratados internacionales	32
3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA	33
3.3.1 Objeto del impuesto	33
3.3.1.1 Supuestos objeto del impuesto	34
3.3.1.2 Momentos de acumulación del ingreso	37

3.3.1.3	Deducciones autorizadas	39
3.3.2	Sujetos del impuesto	41
3.3.2.1	Personas Físicas	42
3.3.2.2	Personas Morales	43
3.3.2.2.1	Tipos de Personas morales	44
3.3.2.2.2	Otros regímenes aplicables a personas morales	46
3.3.3	Cálculo del impuesto	49
3.3.3.1	Generalidades del cálculo anual de ISR de personas físicas	49
3.3.3.2	Pagos provisionales de Personas Morales	52
3.3.3.3	Declaración anual de Personas Morales	54
3.3.4	Reducción del impuesto a pagar	56
3.3.4.1	Compensación	57
3.3.4.2	Acreditamiento	58
3.4	CALCULO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN	60
3.4.1	Iniciativa de reforma que modifica el cálculo para evitar la doble tributación a partir de 2014	60
3.4.2	Cálculo y efectos del acreditamiento del ISR pagado en el extranjero para evitar la doble tributación a partir de 2014	65
3.4.3	Tratados para evitar la doble tributación en relación a dividendos	73
3.4.3.1	Análisis de tratados internacionales en relación a dividendos	73
3.4.3.2	Beneficiario efectivo	75
3.4.3.3	Tasa máxima de retención del Impuesto Sobre la Renta pagada en el extranjero por pago de dividendos según Tratados Internacionales	77
3.4.3.4	Requisitos para beneficios de un tratado internacional	78
CAPITULO IV METODOLOGÍA		
4.1	Alcances de la investigación	82
4.2	Diseño de la investigación	84
4.3	Unidad de análisis, población y muestra	84
4.4	Recolección de datos	86
4.5	Instrumento de recolección de datos	86
CAPITULO V ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN		88
RESULTADO DEL PROCESO DE GESTIÓN		101
CONCLUSIONES		103
PROPUESTA		104
REFERENCIAS		106
ANEXOS		
	Anexo A	111
	Anexo B	113
	Anexo C	115
	Anexo D	117
	Anexo E	119
	Anexo F	121
	Anexo G	123
	Anexo H	125

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO	PÁGINA
Proporción de impuesto pagado por sociedad extranjera	9
Límite de acreditamiento de proporción de impuesto pagado en el extranjero (tarifa)	10
Límite de acreditamiento de proporción de impuesto pagado en el extranjero (tasa)	11
Cálculo anual de personas físicas	51
Tarifa anual personas físicas	51
Cálculo de pagos provisionales persona moral (febrero)	53
Determinación de coeficiente de utilidad	53
Determinación de utilidad fiscal persona moral	54
Determinación de resultado fiscal persona moral	55
Determinación de impuesto a pagar	55
Tabla de compensación de impuestos	58
Acreditamiento contra compensación	60
Límite de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero	66
Fórmula monto proporcional del impuesto (primer nivel)	67
Determinación del Monto Proporcional del Impuesto pagado por la sociedad extranjera (primer nivel)	68

Fórmula monto proporcional del impuesto (segundo nivel)	69
Determinación del Monto Proporcional del Impuesto pagado por la sociedad extranjera (primer nivel)	71
Fórmula monto proporcional del límite de acreditamiento	71
Límite de acreditamiento de impuestos pagados por empresas extranjeras que reparten dividendos a empresas mexicanas	72
Tasas de máximas de retención	78

RESUMEN

Actualmente hay empresas mexicanas que tienen inversiones en el extranjero y, por ende, obtienen ingresos por el desarrollo de las actividades de las empresas extranjeras en forma de dividendos.

Los ingresos que se obtienen, por lo general pagan impuestos en el extranjero; y debido a que las empresas mexicanas deben pagar impuesto por la totalidad de sus ingresos se encuentran en el supuesto de doble imposición.

Para evitar la doble tributación por este caso específico de ingresos, en la legislación mexicana se encuentra un tratamiento para acreditar los impuestos pagados en el extranjero por concepto de dividendos.

El proceso actual del acreditamiento de impuestos directos que se pagan en el extranjero, generan el desarrollo de la presente investigación; cuyo objetivo es analizar el procedimiento llevado a cabo para acreditar impuestos sobre la renta pagados en el extranjero contra del impuesto del ejercicio, y demostrar si éste se encuentra evitando la doble tributación.

Como resultado, el cálculo no transgrede los principios de doble tributación, y es recomendable hacer uso del acreditamiento en la posibilidad que se presente.

ABSTRACT

El proceso actual del acreditamiento de impuestos directos que se pagan en el extranjero generan el desarrollo de la presente investigación cuyo objetivo es analizar el procedimiento llevado a cabo para acreditar impuestos sobre la renta pagados en el extranjero contra del impuesto del ejercicio y demostrar si éste se encuentra evitando la doble tributación, desarrollada mediante un enfoque cualitativo, bajo un diseño de investigación de tipo exploratorio, descriptivo, no experimental y transeccional; donde la hipótesis a probar es que el cálculo al que se refiere el artículo 5º de la LISR transgrede el principio de doble tributación plasmado en los tratados internacionales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Resultando que el cálculo no transgrede los principios de doble tributación, y es recomendable hacer uso del acreditamiento en la posibilidad que se presente.

INTRODUCCIÓN

El tema de tratados internacionales en materia de impuestos sobre la renta siempre ha sido un tema de cuestionamiento entre contadores fiscalistas, ya que en algunas ocasiones es complicado interpretar la aplicación correcta de la ley.

La globalización del comercio ha obligado a los estados soberanos a encontrar diversas formas para poder regular, controlar y fiscalizar estas operaciones comerciales entre los que intervienen en ellas. Es de ahí donde nacen los tratados internacionales para el comercio internacional, acuerdos de intercambio de información, convenios sobre asistencia administrativa y tratados para evitar la doble tributación; por mencionar algunos.

La aplicación de estos tratados es de manera estricta entre los países que firman dichos acuerdos, considerando que este tipo de análisis se desarrolla cuando se refiere a obligaciones entre los participantes.

El objetivo de este proceso de investigación aborda los tratados para evitar la doble tributación, desde el concepto de los mismos así como sus antecedentes en México. Concretamente, dichos tratados buscan prevenir el cobro de dos o más impuestos sobre una misma transacción.

La legislación mexicana, en el artículo 5° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), busca evitar el doble tributo sobre los dividendos obtenidos de empresas cuya residencia se encuentra bajo disposiciones de países con los cuales se encuentran firmados los tratados para evitar la doble tributación.

Para poder analizar dicho artículo ampliamente se hablará sobre los conceptos básicos que forman parte de las variables del cálculo, así como de los conceptos que forman parte del contexto del mismo.

El cálculo en sí, propone (ya que es una opción del contribuyente) poder disminuir, vía acreditamiento, los impuestos que fueron pagados en el extranjero, ya sean pagados por el contribuyente o por la empresa extranjera, contra ISR determinado en un ejercicio.

Los dividendos forman parte de los ingresos de los contribuyentes, y forman parte del cálculo del ISR; pero en el caso de que dichos dividendos hubieran sido parte del cálculo de pago de impuestos en otro estado, el impuesto determinado y pagado podrá ser disminuido del tributo nacional, con sus respectivas limitaciones.

Al analizar el cálculo se podrá llegar a la respuesta de la pregunta: ¿Se encuentra apegado a los tratados internacionales para evitar la doble tributación el cálculo del artículo 5° de la LISR?

En la ley se encuentra tanto el procedimiento para evitar la doble tributación, así como las limitantes y procedimientos que se tienen que llevar a cabo para la aplicación de la opción.

Ya que los tratados internacionales, entre sus objetivos, buscan facilitar el intercambio de información y la reducción de carga administrativa; en la investigación se abarcan los derechos que otorgan los tratados internacionales sobre los requisitos y límites para aplicar la disminución del impuestos, por lo menos en los tratados que apliquen.

Es por eso que en el contenido de este documento se puede encontrar la correcta interpretación y aplicación de la norma legal, apegándose a los principios que fundamentan la norma y a los tratados internacionales para evitar la doble tributación que, en su caso, apliquen.

CAPÍTULO I

PROPOSITO Y ORGANIZACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente en México, cuando una persona moral residente en el país paga impuestos en un país extranjero derivado de los ingresos obtenidos en dicho país, tiene la opción de poder acreditar dicho impuesto contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a pagar en el país por el total de sus ingresos, no solo el de ese país.

El artículo 5º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) enlista los requisitos necesarios para poder ejercer la opción de dicho acreditamiento; dentro de los cuales se encuentra un cálculo.

Dicho cálculo tiene la intención de aplicar una proporcionalidad del impuesto pagado, comparando las tasas de tributación impuestas por el fisco extranjero contra la tasa actual impuesta por la legislación mexicana. De este modo se prevé que se pueda acreditar un impuesto pagado a una tasa mayor a la que se estableció en la LISR.

El límite de acreditamiento consiste en dos cálculos. El primero consiste en obtener el impuesto que se hubiera tenido que pagar en México a la tasa prevista en el artículo 9º de la LISR si el total del dividendo bruto obtenido (dividendo que le corresponde a la entidad sin disminuir el impuesto pagado en el extranjero) se hubiera obtenido de una empresa nacional.

En teoría en este punto ya se puede identificar el impuesto que se hubiera pagado en México. Este se considera el primer límite de acreditamiento; por lo cual, si el impuesto pagado en el extranjero es mayor a la cantidad obtenida en el cálculo anterior, solo se podrá disminuir del impuesto anual la cantidad obtenida del cálculo.

En el segundo cálculo se hace uso de un cierto de fórmulas, las cuales no se explica claramente el porqué de ellas en la ley, y es ahí cuando el fisco disminuye drásticamente la cantidad que se puede acreditar contra el impuesto correspondiente en México.

Este segundo cálculo es una de las reformas que entraron en vigor el 1ro de Enero en 2014. Y se tiene la presunción que con este cálculo se está transgrediendo el tratado de doble tributación, ya que se está pagando un impuesto mayor al que corresponde sobre el mismo ingreso.

Es por esto que esta investigación se enfoca en analizar directamente el cálculo del acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, acreditables contra el ISR, solo en personas morales, con el fin de evitar la posible inconstitucionalidad de la ley.

1.2 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Esta investigación pretende analizar cada una de las variables tomadas en cuenta dentro del cálculo que se encuentra en el artículo 5º de la LISR y de este modo determinar la posible ilegalidad del mismo cálculo.

Este cálculo disminuye en gran proporción el impuesto pagado en el extranjero que puede ser acreditable contra el ISR; por lo tanto el resultado de la investigación será de beneficio para toda persona moral que encuadre dentro del supuesto de Ley.

Incluso cuando el resultado de la investigación determine que la autoridad fiscal esta correcta en su legislación, esto beneficia a los contribuyentes dejando un precedente y evitando posibles controversias con la autoridad, facilitando el trabajo de investigación para los afectados.

En el caso de que la investigación resulte en que el cálculo transgrede los tratados de doble tributación, beneficia de igual manera a la sociedad para ser usado como medio de defensa ante un posible altercado jurídico contra la autoridad; y de esta manera servir como un arma poderosa en manos del contribuyente, cuando se encuentre en el caso.

El beneficio para todos los mexicanos es determinar y, si es necesario, modificar la legislación actual, a través del instrumento legal correspondiente, para que se encuentre de acuerdo, tanto a los tratados internacionales como a la constitución en sí.

Es beneficio y derecho de todos los mexicanos contar con una legislación que no solo sea correcta y que se apegue a la ley, también que sea justa con el contribuyente y permita la globalización para enfatizar y promover el comercio que se puede traducir como crecimiento y desarrollo económico.

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Analizar el cálculo que determina el límite de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero contra el ISR de personas morales para demostrar la legalidad del mismo.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Analizar la iniciativa de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y la necesidad que se les presentó a los legisladores para crear el cálculo.

Identificar las variables que intervienen en el cálculo del art 5º de la LISR y su relación con el impuesto.

Investigar casos específicos en los que se presente el cálculo establecido en el artículo 5º de la LISR donde se pueda ejemplificar el efecto del mismo en el cálculo de impuestos.

Estudiar los tratados sobre la doble tributación que México ha firmado con otros países para analizar si el cálculo se apega a los mismos.

1.4 PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN

¿Qué necesidad es la que se les presenta a los legisladores para determinar el cálculo actual para el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero contra el ISR de personas morales?

¿Qué variables se utilizan en el cálculo del artículo 5º de la LISR y como se relacionan con el ISR y el impuesto pagado en el extranjero?

¿Cómo afecta al cálculo de ISR y a la economía del contribuyente el cálculo que propone la autoridad?

¿Cuáles son las disposiciones generales que contienen los tratados de doble tributación que México ha celebrado con otros países?

¿Qué es lo que debe hacer un contribuyente en caso de que el cálculo del art 5º de la LISR no se encuentre dentro de los parámetros establecidos en los tratados internacionales?

1.5 HIPOTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

Hi: El cálculo al que se refiere el artículo 5º de la LISR transgrede el principio de doble tributación plasmado en los tratados internacionales.

1.6 VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN

VI: El cálculo del límite de acreditamiento en el artículo 5º de la LISR. Esta variable es la que define el curso de la investigación ya que el contenido del artículo es el que se va a comparar con los tratados internacionales.

VI: Tratados internacionales en contra de la doble tributación de los que México es parte. Esta variable no depende del tema principal y es el factor que determinará si el cálculo se apega o no a lo determinado en los tratados. Sin embargo el tratado internacional varía dependiendo del Estado Soberano con quien México firmó dicho acuerdo.

VD: Legalidad del cálculo del artículo 5º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Es el resultado de la investigación y el efecto que resulta después de comparar las variables independientes que aún no se conoce.

1.7 ALCANCES Y LIMITACIONES

Esta investigación estará aplicada en México respecto de las personas morales que han pagado impuestos en el extranjero por la obtención de dividendos de empresas extranjeras. Se basa en el artículo 5º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014, lo correspondiente al cálculo que se encuentra en mencionado artículo; así como en los tratados internacionales sobre la doble tributación en los que México sea parte.

La investigación solo abarcará lo correspondiente al cálculo del artículo 5º de la LISR vigente en el ejercicio 2014 y a los tratados específicamente sobre doble tributación vigentes en el mismo ejercicio.

No abarcará el acreditamiento del impuesto extranjero contra ISR de personas físicas ni a los requisitos para poder llevar a cabo el acreditamiento.

1.8 DISEÑO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

El diseño de la investigación es de tipo exploratorio, considerando que el cálculo del artículo 5º de la LISR que se está investigando entró en vigor en la Ley en enero 2014 y actualmente no ha sido estudiado ampliamente ya que la reforma de 2014 ha traído otros temas que han captado la atención de los investigadores.

Es del tipo descriptivo ya que trata de analizar ampliamente cada uno de los factores que intervienen en el cálculo. También se considera del tipo correlacional ya que es el resultado de la investigación depende enteramente de la comparación entre el cálculo y los tratados internacionales sobre la doble tributación.

La investigación se considera de tipo no experimental y transeccional ya que investiga legislaciones ya establecidas que no varían y son aplicables a un solo grupo de contribuyentes. Las variantes independientes no cambian en el momento en el que se está realizando la investigación.

Ya que es poco probable encontrar una muestra a la cual se le pueda aplicar un cuestionario; la recolección de datos se realizará mediante un estudio comparativo, aplicándolo a diferentes escenarios de tributación y comparando sus resultados para poder validar sus efectos.

CAPITULO II MARCO CONTEXTUAL

2.1 HISTORIA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Monroy (2012) cuenta en su libro que en el año 3100 (a. C.) se celebró el primer tratado entre Eannatum, victorioso señor de la ciudad-Estado de Lagash, en Mesopotamia, y los hombres de Umma, otra ciudad-Estado de la misma región. Este tratado se suscribió en sumerio y fijaba los límites entre Lagash y Umma, y es anterior en más de mil años al siguiente tratado del que existe prueba documental.

En el segundo milenio a.C. se conservan tratados elaborados en yeso. La mayoría fueron celebrados entre egipcios e hititas, de los cuales el tratado más importante de esa época es el de la paz y alianza celebrado en 1291 a.C. entre Ramses II de Egipto y Hattusilo II de los hititas. El lenguaje es el arcadio babilónico. En este tratado se hizo un pacto de extradición al que quedaban sometidos los enemigos internos de cada país si buscaban refugio en el otro país firmante.

En Grecia existieron tratados entre las comunidades griegas y otros pueblos. Los más importantes fueron los tratados de paz, alianzas y confederaciones.

En Roma existieron dos clases de tratados:

- Foedera aequa (tratados equitativos), que eran tratados de alianza, paz, amistad y hospitalidad.
- Foedera non aequa (tratados no equitativos) que eran tratados con ventaja para Roma.

“La obra vigiliana nos demuestra que el romano siempre se reconoció a sí mismo como pueblo inmigrante, que mediante foedera fue logrando

establecerse hasta alcanzar, primero, una posición hegemónica; y luego, una posición de superioridad por sobre sus vecinos y rivales". (Resina, 2012)

Hasta el siglo XII la prestación del juramento era la confirmación y consumación del tratado. El juramento se sometía a la jurisdicción de la Iglesia. (Monroy, 2010)

La reacción contra el papado a fines de la Edad Media trajo la cláusula contractual en los tratados en virtud de la cual los príncipes que los pactaban se obligaban bajo juramento a no apelar a la dispensa papal en sus compromisos. Esta cláusula se encuentra en el tratado entre Luis xi de Francia y Carlos el Temerario de Borgoña.

En la Edad Media se celebran tratados entre Inglaterra, Francia y Dinamarca. Por regla general eran acuerdos de alianza, transferencia y cesión territorial mediante tratados de venta, sucesión y matrimonio, que reflejaban la noción feudal del derecho personal del señor sobre su territorio. Estos tratados estaban garantizados con la entrega de plazas, fortalezas, joyas y otros bienes valiosos, así como mediante rehenes.

Como ya se vio en la historia del derecho internacional, en el siglo XIV Inglaterra aseguró protección a sus mercaderes mediante tratados comerciales. Los tratados aumentaron en el siglo XVII luego de la Paz de Westfalia, lo mismo que en el siglo XVIII, especialmente los comerciales. Entre el Congreso de Viena de 1815 y el año de 1926 se celebraron numerosos tratados. En el siglo xx se multiplican los tratados multilaterales en diversas materias.

Antes de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, el régimen de los tratados se regía por el derecho consuetudinario, la doctrina

de los autores, la jurisprudencia internacional y, en ocasiones, la política del poder. Sin embargo, pueden citarse los siguientes antecedentes:

- a) Convención sobre Tratados de 20 de febrero de 1928. Esta Convención ha sido ratificada por Brasil, Ecuador, Haití, Nicaragua, Panamá y la República Dominicana.
- b) Proyecto sobre tratados de la Comisión Interamericana de Jurisconsultos.
- c) Proyecto Harvard de 1935.

El proyecto de Convención fue elaborado por la Comisión de Derecho Internacional creada por resolución 174 (11) (21 noviembre 1947).

El primer relator fue el jurista británico J. L. BRIERLY que produjo cuatro informes, tres sobre tratados y uno sobre reservas en los tratados multilaterales. Luego de haber renunciado este jurista se designó a H. Lauterpacht, quien produjo dos informes, pero renunció al ser elegido juez de la Corte Internacional de Justicia. Luego se designó a Sir Gerald Fitzmaurice quien entre 1956 y 1960 presentó dos informes, pero renunció por haber sido elegido juez de la Corte Internacional de Justicia. Por último, se designó a Sir Humphrey Waldock, quien hizo seis informes sobre los cuales la Comisión de Derecho Internacional elaboró el proyecto de convención que se aprobó en 1969.

La conferencia se reunió en los años 1968 y 1969, participaron 110 Estados y se adoptó el 22 de mayo de 1969. Entró en vigor el 27 de enero de 1980 y ha sido ratificada por 44 Estados.

El 21 de marzo de 1980 se adoptó la II Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados entre Estados y organizaciones internacionales entre

organizaciones internacionales. Esta Convención vino a complementar la Convención de Viena I que se refería únicamente a tratados entre Estados.

La convención de Viena sobre sucesión de Estados en materia de tratados se suscribió el 28 de agosto de 1978, pero todavía no ha entrado en vigencia internacional. (Monroy, 2010)

2.2 ANTECEDENTES DEL MODELO DE TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Para poder agilizar y facilitar las transacciones que tenían entre países interesados, se presentaron distintitos modelos que se convierten en el antecedente histórico de los tratados internacionales. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1978)

El primer modelo establecido, como tal, son los convenios de asistencia administrativa recíproca el cual obligaba a las naciones suscritas en dicho convenio a evitar la carga impositiva extraordinaria a súbditos de los mismos países suscritos.

Como ejemplo de este tipo de convenios podemos encontrar los celebrados entre los siguientes países:

- Bélgica, Luxemburgo, Holanda, y Francia (1843)
- España y Francia (1862)
- Gran Bretaña y Francia (1882)

El primer tratado donde se contempla y a la vez intenta regular el problema de la doble tributación, en términos amplios y ambiguos, es el suscrito entre

Austria, Hungría y Prusia el 21 de Junio de 1899. Este tratado sirve de base obligada para los tratados posteriores entre naciones europeas:

- Sajonia y Baviera (1903)
- Prusia y Luxemburgo (1909)
- Austria y el Estado Bade (1908)
- Austria y el Estado de Hesse (1912)
- Alemania y el Canton de Hasse (1913)
- Austria y Baviera (1913)
- Basilea y el Estado de Bade (1913)

Después de la primera guerra mundial se da el fenómeno económico conocido como depresión, caracterizado por sus procesos inflacionarios para incrementar la carga fiscal. Esta situación da origen a nuevos tratados internacionales entre los que destacan:

- Checoslovaquia y Alemania (1921)
- Austria y Checoslovaquia (1922)
- Austria y Alemania (1922)

Es ahí cuando entra en acción la Sociedad de Naciones, quienes después se convertirían en la Organización de las Naciones Unidas, organizando un Comité de Expertos y Técnicos en 1923 que se encontraba conformado por expertos en materia fiscal de diversas naciones (Bélgica, Francia, Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia). Este comité tenía la tarea de elaborar modelos de tratados internacionales que resolvieran el problema de la doble tributación entre los países que suscriban dichos modelos, incluso aunque no sean parte del comité. De los modelos que surgieron por el comité de expertos se encuentran los siguientes:

- Prevención de la doble imposición en el Impuesto Sobre la Renta y Propiedad.
- Gravámenes a Herencias
- Asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos.
- Asistencia Legal para el cobro de impuestos.

Dichos Tratados tuvieron la misma resolución sin resultados concretos que la primera conferencia de expertos gubernamentales que se celebró en Ginebra, Suiza en 1928. Las diferencias entre los sistemas fiscales de los países que conformaron la conferencia llegaron a ser irreconciliables.

Posteriormente se llevó a cabo la Conferencia Tributaria Regional organizada por México en 1943, congregando a expertos de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De dicha conferencia surge el un modelo de tratado del cual su componente importante, y que serviría de base para los tratados que se celebrarían con posterioridad en Europa y Asia, es que los ingresos de los extranjeros deben gravarse exclusivamente en el Estado en el que se desarrolló la actividad que dio a lugar dichos ingresos.

El comité de expertos se reúne nuevamente en 1946 (Londres) con el objetivo de analizar y comprobar la viabilidad del tratado aprobado en México. Del cual se platicaron las diferentes variantes que se le podrían aplicar, resultando de esta reunión un nuevo modelo de tratado.

El tercer modelo surge de la reunión de 1963 (Paris) donde se aprecia por primera vez de manera internacional el principio de residencia. De esta manera se rompen ciertas barreras fiscales permitiendo a sociedades tributar en sistemas fiscales de otros países.

De ahí en adelante las variaciones en tratados internacionales para evitar la doble tributación han variado de acuerdo a las necesidades y características de los Estados que suscriben dichos tratados. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1978)

2.3 ANTECEDENTES DEL CÁLCULO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN OBTENCIÓN DE DIVIDENDOS

2.3.1 PRIMERA APARICIÓN DEL CÁLCULO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La primera aparición del cálculo para acreditar el impuesto pagado en el extranjero por ingresos provenientes de dividendos aparece en la promulgación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) el 30 de diciembre de 1980, para entrar en vigor el primero de enero de 1981, según el artículo primero transitorio de la misma ley. Es importante mencionar que en su artículo segundo transitorio la ley menciona que el reglamento aplicable es el del 30 de diciembre de 1977; por lo menos hasta que se expida uno nuevo.

El artículo primero de la citada ley se menciona que las personas físicas y morales de residencia mexicana tienen la obligación de pagar el impuesto respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Con este artículo se entiende que los residentes en México tendrán que pagar impuesto por los ingresos obtenidos tanto en territorio nacional como los que provengan de fuente de riqueza situada en el extranjero.

El artículo sexto de la LISR menciona que los residentes nacionales que hayan pagado impuestos en el extranjero por los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero, y que a la vez dichos ingresos tributan en dicha ley; podrán acreditar contra el impuesto determinado, el impuesto pagado en el extranjero.

El segundo párrafo del artículo dice: “Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, que se determinará en los términos del reglamento de esta Ley”.

En el mismo párrafo menciona que los requisitos para poder acreditar dicho impuesto, la sociedad mexicana deberá:

- Acumular a los ingresos el dividendo distribuido por la sociedad residente en el extranjero.
- Acumular a los ingresos el impuesto pagado por la sociedad residente en el extranjero en la distribución de dividendos.
- Poseer, cuando menos, el 10% del capital de la sociedad residente en el extranjero.

En el último párrafo del artículo hace limitante al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, hasta por el proporcional del impuesto que se tendría que pagar en México por la obtención de los mismos ingresos.

Es hasta el primero de marzo de 1984 que entra en vigor el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RISR) promulgado en el diario oficial el 29 de febrero. Mismo que deroga el reglamento de 1977.

En el artículo quinto de dicho reglamento se estipula el procedimiento para determinar la cantidad a acumular del impuesto pagado por la sociedad extranjera. Se deberá dividir el dividendo distribuido por la sociedad extranjera a la persona moral mexicana entre el total del dividendo distribuido por la sociedad extranjera. El resultado se multiplicará por el total de impuesto pagado por la sociedad extranjera en el país que correspondía. El resultado obtenido de la operación anterior se deberá acumular a los ingresos, al igual que el dividendo percibido por la sociedad mexicana.

Ejemplo 1		
Proporción de impuesto pagado por sociedad extranjera		
	Dividendos obtenidos por persona moral residente en México	\$ 200,000.00
(/)	Total de dividendos distribuidos por sociedad extranjera	\$ 1,000,000.00
(=)	Cociente determinado	0.2000
	Totalidad de impuesto pagado por sociedad extranjera	\$ 300,000.00
(*)	Cociente determinado	0.2000
(=)	Proporción de impuesto pagado por sociedad extranjera correspondiente a persona moral residente nacional	\$ 60,000.00

Para poder definir el límite del acreditamiento, se determinaría el impuesto que se tendría que pagar en México por el dividendo obtenido proveniente del residente en el extranjero. El resultado del cálculo será el máximo

acreditable del impuesto pagado en el extranjero determinado de acuerdo al párrafo anterior; y se deberá acumular el total del proporcional del impuesto pagado por la sociedad extranjera, sin importar que solo se pueda acreditar una parte de este.

Ejemplo 2	
Límite de acreditamiento de proporción de impuesto pagado en el extranjero (tarifa)	
Dividendo percibido por persona moral residente en el país	\$ 200,000.00
Proporción de impuesto pagado por sociedad	\$
(+) extranjera	60,000.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento	\$ 260,000.00
(-) Límite inferior (artículo 13 LISR 1981)	\$ 200,000.01
(=) Excedente	\$ 59,999.99
(*) Porcentaje aplicable (artículo 13 LISR 1981)	29.64%
(=) Impuesto marginal	\$ 17,784.00
(+) Cuota Fija	\$ 41,885.00
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR	\$ 59,669.00

El último párrafo del artículo mencionado del mismo reglamento, impone otra limitante al mencionar que la persona moral que se proponga acreditar el impuesto pagado en el extranjero deberá poseer el 10% del capital, como lo menciona el mismo artículo; y adiciona que se deberá acreditar la posesión

de ese porcentaje por un periodo mínimo de 6 meses anterior a la distribución de dividendos.

Posteriormente se hace el cambio de tarifa a tasa fija para el cálculo de ISR de personas morales sin reformar el artículo 6°, por lo que el cálculo del límite de acreditamiento queda de la siguiente manera:

Ejemplo 3	
Límite de acreditamiento de proporción de impuesto pagado en el extranjero (tasa)	
Dividendo percibido por persona moral residente en el país	\$ 200,000.00
Proporción de impuesto pagado por sociedad	\$ 60,000.00
(+) extranjera	
(=) Base para determinar límite de acreditamiento	\$ 260,000.00
(*) Cuota Fija (tasa aplicable en 1990)	\$ 35%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR	\$ 91,000.00

2.3.2 REFORMAS POSTERIORES AL CÁLCULO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

No es hasta la LISR que entrara en vigor el 1ro de enero de 2002 cuando se reforma el artículo sexto de la LISR. Los párrafos que se establecen en la LISR de 1980 siguen dentro de la nueva ley, adicionando a estos los primeros dos párrafos, antes mencionados, del artículo quinto del reglamento de 1984.

Cabe mencionar que debido al límite del acreditamiento solo permite reducir la parte que se hubiera pagado en México por dicho ingreso, por lo que el resto será aplicable al ejercicio siguiente; y así de la misma manera por los siguientes 10 años o hasta agotar el impuesto pagado (LISR 2002, artículo 6°).

A pesar de las reformas que se aplicaron en el transcurso de los años a la LISR, no es hasta la iniciativa de reforma presentada en septiembre de 2013 que se intenta modificar el artículo sexto. Dicha iniciativa es aprobada el 28 de octubre de 2013.

CAPITULO III MARCO TEÓRICO

3.1. DIVIDENDOS

3.1.1 CONCEPTO

Según la Real Academia Española, la palabra dividendo proviene Del latín tardío *dividendus*, acción futura de *dividēre* 'dividir'; y lo define como las cuotas que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción. Entendiendo del concepto anterior que ganancia es aquella utilidad derivada de una operación mercantil.

En las palabras de Paredes (2014) el dividendo no es más que el reparto de utilidades, conceptuando utilidades como los rendimientos generados por una sociedad cuando existe superávit o excedente, de la operación consistente de restar a los ingresos, los gastos y demás pasivos en un mismo periodo de tiempo determinado.

En la legislación fiscal mexicana, el periodo de tiempo aplicable para calcular la determinación de las utilidades, es al final de un ejercicio fiscal; mismo que será contemplado al 31 de Diciembre o bien el último día de la sociedad en escisión, en su caso. (Código Fiscal de la Federación, 2016)

“Cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción”. (Luna, 2011)

3.1.2 CONCEPTOS CONTABLES RELACIONADOS

Tomando como punto de partida que los dividendos son el reparto de utilidades o ganancias; las Normas de Información Financiera (NIF) definen, en su Norma C-11, los siguientes conceptos:

- Capital contable: valor residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos.
- Otros resultados integrales: son ingresos costos y gastos, que si bien ya están devengados, están pendientes de realización, pero además: a) su realización se prevé a mediano o largo plazo y b) es probable que su importe varíe debido a cambios en el valor razonable de los activos o pasivos que les dieron origen, motivo por el cual podrían incluso no realizarse en una parte o en su totalidad.
- Propietario o inversionista: es toda persona que participa contractual o no contractualmente en los beneficios y riesgos económicos de los activos netos de otra entidad
- Resultado integral: es el incremento o decremento del capital ganado de una entidad lucrativa, derivado de su operación, durante un periodo contable, originado
- Utilidad neta: es el valor residual de los ingresos de una entidad lucrativa, después de haber disminuido sus costos y gastos relativos reconocidos en el estado de resultados, siempre que estos últimos sean menores a dichos ingresos, durante un periodo contable. Se abona directamente al capital contable.

- Utilidades netas acumuladas: representan las utilidades ganadas que aún no han sido distribuidas o aplicadas por los propietarios. Estas utilidades se encuentran abonadas al capital contable.

La misma norma regula el tratamiento contable que se le debe dar al reparto de dividendos: “Cualquier distribución a los tenedores de un instrumento de capital debe cargarse directamente por la entidad a su capital contable, neto de cualquier efecto de impuestos. Los costos de las transacciones de capital contable, neto de cualquier efecto de impuestos, deben reconocerse como una deducción del capital contable.”

Ya que las utilidades o ganancias se abonan directamente al capital contable, y la distribución a tenedores de instrumento de capital se cargan directamente al capital contable, podemos encontrar la correlación entre el concepto doctrinal y el concepto contable al decir que un dividendo es la distribución de utilidades o ganancias a los propietarios de una entidad, o bien a los tenedores de instrumentos de capital. (Normas de Información Financiera, 2016)

3.1.3 TIPOS DE DIVIDENDOS

3.1.3.1 POR MÉTODO DE DISTRIBUCIÓN

Los hermanos Santandreu (2000) nos dictan las formas más apropiadas de distribuir dividendos:

Dividendo estable: son dividendos constantes con largos periodos de tiempo, cambiándolo a la alza solamente cuando se esté seguro que podrá ser de nuevo estable durante otro cierto periodo de tiempo.

Dividendo extra o complementario: se da en casos de años excepcionales o por la obtención de beneficios extraordinarios. La diferencia entre la política de dividendo estable no es grande, ya que es el mismo sistema establecido ejercicio con ejercicio y solo se entrega un dividendo extra cuando en el ejercicio se dé un ingreso esporádico del cual no se está seguro que será constante.

Porcentaje sobre beneficios: es la aplicación de un porcentaje fijo a entregar sobre las ganancias que haya obtenido la negociación. Los autores mencionan que aunque suena lógico que mientras más ganancias más dividendos se entreguen a los accionistas este sistema puede llegar a provocar una inestabilidad en las finanzas de la compañía. (Santandreu 2000)

“Los tenedores de acciones comunes no tienen garantía alguna de recibir la distribución periódica de utilidades en forma de dividendos, tampoco tienen ninguna garantía en caso de que la empresa sea liquidada. Sin embargo, lo único que se les garantiza es que no perderán más de lo que han invertido en la empresa.” (Gitman, 2003)

El efecto financiero de los métodos de distribución, según Siegel (2014), es que mientras menor sea el periodo de tiempo que hay entre las distribuciones menores serán los dividendos futuros. Pero a su vez el distribuir dividendos disminuidos aumentara los beneficios no distribuidos, lo cual aumentará los dividendos futuros a un nivel mayor del que se hubieran percibido de no tener un periodo entre repartos de dividendos corto.

3.1.3.2 POR MEDIO DE PAGO

Es habitual, al menos en las grandes empresas, que los dividendos se entreguen en efectivo. Primero se registran al final de un ejercicio para disminuir así la cuenta de capital, y se entregan a mitad de ejercicio siguiente para preservar la estabilidad de la empresa, pagando los dividendos de la utilidad que la empresa ha generado en esa mitad.

“A veces para preservar la liquidez, se sustituye o complementa el dividendo en efectivo por la entrega de acciones gratuitas. Esta modalidad de acciones liberadas realmente no es una retribución, pues lo único que implica es dividir el patrimonio neto entre más partes sin que varíe su valor total, por lo que se reduce el valor de cada acción.”

En este caso, el número de acciones de la compañía permanece invariable, por lo que el accionista recibe un dinero y su participación en la empresa sigue siendo la misma. (Pérez-Carballo, 2015)

Otro método de pago, que se ha popularizado en los últimos años, es el de Scrip Dividend. En el scrip dividend se realiza una ampliación liberada, en la que asigna un derecho por cada acción existente y se reparten entre los accionistas. Estos derechos cotizan en el mercado como lo hace cualquier otra acción durante un periodo limitado de unos días. (Invertir en dividendos, 2015)

A partir de aquí se presentan tres posibles formas de actuar:

- Se pueden vender los derechos a la empresa a un precio prefijado.

- Esta forma es la equivalente a un dividendo tradicional, donde el precio prefijado es el dividendo repartido y el cobro se realiza con una retención.
 - Para optar por esta opción normalmente hay que comunicárselo al broker y unos días después de finalizar la ampliación se produce el cobro.
 - La principal diferencia con el dividendo tradicional es que la participación del accionista en la empresa se diluye en la proporción de las nuevas acciones que se crean en la ampliación.
 - Normalmente esto sólo es válido para los derechos que te hayan asignado por tus acciones, NO para los que puedas comprar posteriormente en mercado.
- Los derechos durante el periodo de cotización se pueden vender y comprar en mercado, por lo que podemos optar por vender los derechos al mercado durante su periodo de cotización.
 - El dinero recibido por la venta no tiene retención, como en cualquier venta de acciones.
 - La mejor parte es que tampoco se tributa por esta venta de derechos de forma inmediata, sino que el dinero recibido se considera una minoración del precio de compra de las acciones que han dado lugar a esos derechos y se tributa cuando se realiza la venta de estas acciones.
 - Esto se va a mantener al menos hasta 2017, pero parece que a partir de esa fecha tributarán como ganancias de capital el año de la venta, pero con las vueltas que da la vida veremos realmente que acaba pasando.
 - Me explico, si teníamos 1.000 acciones que nos costaron 10.000€ y vendemos los 1.000 derechos por 1.000€, cuando vendamos las

acciones tendremos que considerar que el precio de compra fue de $10.000 - 1.000 = 9.000\text{€}$.

- Esto se puede realizar hasta que se llegara a 0€ en el precio de compra, en ese momento ya sí que se empieza a tributar. En nuestro ejemplo, si no se compran más acciones, en 10 años se llegaría a ese límite.
- Esta opción permite obtener un pago equivalente al dividendo sin retención, pero al igual que en el caso anterior, la participación del accionista en la empresa se diluye en la proporción de las nuevas acciones que se crean en la ampliación.
- Canjear los derechos por nuevas acciones
 - Al final del periodo de cotización los derechos son automáticamente canjeados en acciones en la proporción establecida (depende de la acción y la ampliación, 1 acción nueva por cada X derechos).
 - Esta forma equivale a una reinversión del dividendo en acciones, con la ventaja de que al igual que en la venta de los derechos, no se sufre ninguna retención y por lo tanto es fiscalmente más eficiente.
 - Estas acciones se añaden a las ya existentes en nuestra cuenta a precio 0€, luego lo que hacen es bajar su precio medio de compra, lo que nos afectará en el caso de vender finalmente las acciones (al igual que en la venta de derechos).
 - En este caso, el accionista no diluye su participación, sino que la aumenta, pero normalmente de forma muy ligera (en la proporción de la gente que venda los derechos a la empresa y cobre un dividendo “tradicional”, no realmente en la proporción de su aumento de acciones).
 - Los derechos sobrantes (si te dan una acción por cada X derechos, puede que tu número no sea un múltiplo exacto de la relación de canje) se pierden al final del periodo de cotización. Para evitar esto,

normalmente el bróker los vende de forma automática a mercado el último día (siempre y cuando lo que vaya a proporcionar la operación cubra gastos de mercado y comisiones), pero es conveniente revisar que dice el contrato en este punto para evitar sorpresas. (Invertir en dividendos, 2015)

3.1.4 FUNDAMENTOS FINANCIEROS Y LEGALES PARA EL REPARTO DE DIVIDENDOS

Una sociedad mercantil se compone de sus activos (bienes), sus deudas y las aportaciones de sus accionistas. Es por eso que la empresa tiene el compromiso de generar utilidades que permitan cumplir con las obligaciones de la empresa con sus acreedores y a la vez crear riqueza para los dueños o accionistas. (Ochoa y Saldival, 2012).

Ross (2012) acierta de igual manera al mencionar que la meta de la administración financiera de una empresa lucrativa es ganar dinero o agregar valor para los propietarios.

Hasta ahora solo hemos visto conceptos que definen el objetivo de una sociedad lucrativa, que ha sido el generar utilidades o ganancias. Pero esas ganancias no tienen que ser entregadas a los accionistas, ya que pueden ser reinvertidas dentro de la misma organización.

La Ley General de Sociedades Mercantiles no menciona textualmente en sus disposiciones generales que es derecho de los accionistas de un accionista recibir algún tipo de dividendo por las acciones que tengan de dicha sociedad. Sin embargo hace mención a dicho derecho.

En su artículo 5° menciona que toda sociedad, para efectos de legislación mexicana, tiene que estar constituida en un acta; por lo que el artículo 6°, el cual menciona el contenido que debe de tener dicha acta, dicta en su fracción X que dentro de los estatutos de la sociedad debe de estar la manera de distribución de las utilidades por parte de la sociedad.

Y en su artículo 16° se encuentran las reglas para el reparto de ganancias para su observancia. (Ley General de Sociedades Mercantiles, 2016)

3.1.5 PROCEDIMIENTO PARA PAGO DE DIVIDENDOS

3.1.5.1 PROCEDIMIENTO INTERNO PARA PAGO DE DIVIDENDOS

El primer paso para distribuir dividendos, financieramente hablando, es que el consejo de directores (cualquiera que sea la denominación que se le dé) debe declarar el reparto de dividendos (Douglas y John, 2000). En esta declaración tiene que especificarse una fecha de registro y una fecha de pago.

Hasta este punto tenemos 3 fechas: fecha de declaración, fecha de registro, fecha de pago. Las dos principales características de la declaración de dividendos es que la empresa ha tenido utilidades en un ejercicio determinado y se han tomado en cuenta todas las complicaciones financieras para distribuirlos; y en la declaración se presenta una lista de los accionistas que se les permite cobrar dividendos. (Arturo, 2014).

La fecha de registro es aquel tiempo determinado en la declaración en el que los accionistas que se encuentran en la lista antes mencionada deben registrarse como accionistas a recibir dividendos en la fecha determinada en la declaración de dividendos.

La fecha de pago es el periodo de tiempo en el que se les hará entrega de dividendos a los accionistas que se registraron adecuadamente.

3.1.5.2 CONSIDERACIONES PARA EL PAGO DE DIVIDENDOS INTERNACIONALES

Entiéndase como dividendo internacional la utilidad pagada por una sociedad residente en un Estado contratante hacia un residente de otro Estado contratante. (Ferrer y García, 2013)

Ahora bien, hay ciertos puntos que se tienen que tomar en cuenta para poder hacer una distribución de dividendos de manera internacional:

- Implicaciones fiscales

“Las leyes fiscales del país que recibe el dividendo influye en la decisión sobre la distribución.”

Eteman mencionan que hay algunos países que gravan las utilidades retenidas con una tasa y las utilidades distribuidas con una menor para promover la inversión extranjera en su país; tal es el caso de Alemania. La mayor parte de los países recaudan impuestos retenidos sobre los dividendos pagados a empresas matrices y a los inversionistas extranjeros.

Además, la mayor parte de los países de las matrices recaudan un impuesto sobre los dividendos recibidos del extranjero y permiten una manera de acreditamiento, o crédito fiscal, para los impuestos pagados en el país del que proviene el dividendo; tal es el caso de México. (Eteman, Stonehill y Moffet, 2011)

- Riesgo Político

Es aquel que se da por la restricción de un país para repatriar capitales, dividendos, intereses, entre otros. Esto puede darse por la situación financiera del país, más concretamente por la carencia de divisas; o bien puede darse por consecuencia de razones exclusivamente políticas. (Alvarado, 2014).

Los países anfitriones, con frecuencia, ven con recelo el envío de divisas fuera de sus fronteras, lo que da lugar a consecuencias de riesgo político. Es por eso que es importante especificar, con la mayor transparencia posible los conceptos por los que se pretende enviar fondos; también se pueden fijar de manera menos equitativa retribuciones superiores a los socios locales en diferencia de los accionistas extranjeros en función de su contribución global y no tanto en función del capital aportado. (Martin y Téllez, 2014)

- Riesgo cambiario

Es cuando se pueden tener pérdidas en el valor de transacciones que se realizan en monedas diferentes.

Los controles sobre divisas es el método más confiable para evitar el riesgo cambiario. Este método funge en pactar una transacción en una tipo de cambio en una fecha dada y conocida; de esta manera se suprime la especulación. (García y Paredes, 2014)

- Disponibilidad de fondos

Una utilidad no siempre significa que la empresa cuenta con el flujo necesario para distribuir dividendos. Para poder repartir dividendos una empresa necesita contar tanto con utilidades como con efectivo disponible. (Eteman, Stonehill y Moffet, 2011)

Las ventas a crédito son la causa de este factor, ya que se registra la venta generando utilidades, pero el cobro se realiza posteriormente.

También puede ser a la inversa. Es decir, una empresa puede no tener ventas ni generar ganancias, pero en cambio estar cobrando ventas que se realizaron en periodos anteriores. Es ahí cuando se pueden distribuir dividendos de ejercicios anteriores, siempre y cuando esto no desestabilice la economía de la sociedad. (Gitman, 2003)

3.2 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y TRATADOS INTERNACIONALES

3.2.1 CONCEPTO DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Otálora (2009) define a la doble tributación internacional como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo.

Dorantes y Ekaterine (2014) nos dice que la doble imposición internacional, al igual que la nacional, se refiere a soberanías que tratan de gravar impuestos a través de la misma fuente de riqueza y que por derecho les corresponde, en donde se grava dos veces el mismo hecho imponible al mismo contribuyente por las distintas soberanías.

Y por último la OCDE (1948) define a la doble tributación, en su modelo de tratado internacional, como “la aplicación de impuestos comparables de dos Estados, sobre el mismo contribuyente, con respecto a la misma materia imponible y por iguales periodos”.

De aquí podemos determinar que para que la doble tributación internacional se pueda dar, se necesitan cumplir tres supuestos distintos:

1. Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.
2. Que haya un mismo hecho generador del impuesto.
3. Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.
4. Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.
5. Que más de un estado ejerza potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales. (Herrán, 2000)

3.2.2 CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

“Los tratados internacionales constituyen una fuente del Derecho clásica o tradicional que se ha venido empleando para encauzar las relaciones entre los diferentes Estados integrantes de la Comunidad Internacional.” (Calderón, 2008).

La constitución mexicana, en su artículo 133, menciona que los tratados internacionales son equiparables a la misma constitución al decir “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.”

De igual manera, en el mismo artículo, menciona que no importa si hay disposiciones en contrario; cada estado, así como sus jueces, tienen que arreglarse a dichos tratados.

3.2.3 OBJETIVOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Sánchez (2011) menciona que se puede decir que los tratados internacionales tienen como objetivo evitar la doble tributación.

Dentro de otros objetivos, además de evitar doble tributación, PwC México (2014) enlista los siguientes supuestos de acuerdo a la siguiente clasificación:

- En materia de solución de controversias

1. Otorgar el mismo trato, a mexicano y extranjeros que sean parte en la controversia, conforme al principio de reciprocidad internacional.

El H. Congreso de la Unión (2014) establece la reciprocidad internacional como la colaboración internacional entre Estados Soberanos en los que priva la igualdad.

2. Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas. (PwC México, 2014)

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la garantía de audiencia en su artículo 14°, y se conceptualiza en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (1995) como otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto

impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. (Semanao Judicial de la Federaci3n y su Gaceta, 1995)

3. Garantizar que la composici3n de los 3rganos de decisi3n aseguren su imparcialidad. Dichos 3rganos tendr3n que ser compuestos por parte de las naciones unidas.

- En Materia de pr3cticas desleales de comercio exterior
 1. Fomentar la libre concurrencia y buscar las sanas pr3cticas de competencia.
 2. Prever y promover mecanismos para contrarrestar los efectos de las pr3cticas desleales de comercio de los pa3ses con los que se contrate.
- Fomentar el respeto de los derechos de propiedad intelectual.
- Impulsar el fomento y la protecci3n rec3proca de las inversiones y las transferencias de tecnolog3a, generaci3n, difusi3n y aplicaci3n de los conocimientos cient3ficos y tecnol3gicos que requiere el desarrollo nacional.
- Impulsar la eliminaci3n o reducci3n de obst3culos innecesarios al comercio que sean incompatibles con la ley y con los compromisos internacionales.

- Prever que las normas de los tratados consideren las asimetrías, diferencias y desequilibrios así como las medidas correspondientes para compensarlas. (PwC México, 2014)

3.2.4 ELEMENTOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Barberis (1982) analiza a continuación algunas pautas que, a nuestro modo de ver, pueden ser consideradas como comunes a todo tratado internacional.

a) Sujetos de derecho internacional

Esta primera característica permite distinguir los tratados internacionales de los acuerdos suscritos entre un sujeto de derecho de gentes y otro que no lo es o que carece de la capacidad suficiente para ello.

De acuerdo con este criterio, los convenios celebrados por las organizaciones internacionales no gubernamentales con los Estados o con organismos intergubernamentales no son tratados. Tampoco lo son los acuerdos celebrados entre el Estado y las Iglesias evangélicas, principalmente en la República Federal de Alemania. No son tampoco tratados los convenios que suscribe la Soberana Orden Militar de Malta con asociaciones privadas de beneficencia, ni los acuerdos que suscriben entre sí los distintos órganos de la Cruz Roja Internacional.

b) Manifestación de voluntad común de dos o más sujetos de derecho internacional con capacidad suficiente.

El tratado internacional consiste fundamentalmente en una manifestación de voluntad común de las Partes contratantes. Conviene subrayar que se habla

aquí de una manifestación de voluntad. No se trata del acto psicológico de querer algo interiormente, sino de una exteriorización de esa voluntad.

c) Manifestación de voluntad tendiente a establecer una regla de derecho en un ordenamiento jurídico

En principio, un acuerdo entre Partes es un tratado si éstas manifiestan su voluntad común de producir una modificación jurídica respecto de la situación existente. Esto sucede primeramente cuando en un tratado se establece una conducta determinada como prohibida, permitida u obligatoria, o sea, cuando se atribuye una obligación, o se otorga una competencia o una facultad, o se adjudica un derecho. Pero también ocurre cuando se precisa, se altera o se extingue un derecho, una obligación o una facultad.

El orden jurídico internacional no consta sólo de prescripciones normativas, sino que contiene además otros enunciados. En las convenciones internacionales es relativamente frecuente hallar definiciones. Estas integran el sistema jurídico internacional y pueden constituir también el contenido de un tratado internacional. Un texto que sólo contenga definiciones puede ser considerado un tratado internacional.

Se llega, entonces, a la conclusión que un tratado internacional presupone una manifestación de voluntad tendiente a modificar la situación jurídica existente o a definir ciertos conceptos

d) Manifestación de voluntad regida directamente por el derecho internacional

Otra característica típica del tratado internacional es que está regido directamente por el derecho de gentes. Esto permite distinguir el tratado

internacional de otros convenios o acuerdos suscriptos principalmente entre Estados miembros de un Estado federal y que se rigen en forma subsidiaria o por analogía por el derecho de gentes.

En algunos Estados federales se considera que la Constitución se aplica a las relaciones interprovinciales o intercantonales, pero que en ausencia de normas expresas de aquélla, se aplica subsidiariamente el derecho internacional. En estas hipótesis, el derecho de gentes no es aplicado directamente al tratado, sino que lo es en la medida en que el derecho constitucional del Estado lo permite y en tanto no contradiga alguna de sus normas. (Barberis, 1982)

3.2.5 REQUISITOS PARA CONCLUIR TRATADOS

El punto principal, o bien, el primer paso para estudiar un tratado internacional es precisar que quienes pueden celebrar un tratado internacional. (Rodrigo y Casanova, 2014).

El tratado de Viena (1988), en su artículo 6°, otorga la capacidad para celebrar tratados a las organizaciones internacionales, y menciona que esta capacidad se regirá por las reglas de la misma organización. Entendiéndose organización como una empresa o bien un Estado Soberano, como menciona el mismo tratado.

Ya que las organizaciones y los Estados no tienen firma por cuenta propia, se necesita de una persona que pueda realizar algún acto relativo a la celebración de un tratado (Rodrigo y Casanova, 2014). Para poder autenticar que la persona es la representante, se extiende un “Pleno poder” que por lo regular estará limitado para la realización de un acto determinado,

pese a su nombre. En lo consecuente, la persona que ostenta el poder, es el representante para efectos de la realización del tratado.

Aun sin el pleno poder se puede llevar a cabo la representación de un Estado. Como lo menciona el tratado de Viena (1988) en su artículo 7°: si se deduce de la práctica o de otras circunstancias que la intención de los Estados y de las organizaciones internacionales de que se trate ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos sin la presentación de plenos poderes.”

En el mismo artículo, se mencionan a los representantes que no necesitan de plenos poderes para poder llevar a cabo un tratado:

- a) Los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales.
- b) Los representantes acreditados por los Estados en una conferencia internacional, para la adopción del texto de un tratado entre Estados y organizaciones internacionales.
- c) Los representantes acreditados por los Estados ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal organización u órgano.
- d) Los jefes de misiones permanentes ante una organización internacional, para la adopción del texto de un tratado entre los Estados acreditantes y esa organización.

3.2.6 PROCEDIMIENTO PARA CELEBRAR UN TRATADO

El primer paso para poder celebrar un tratado es la negociación. Llámese a negociación la fase en que los Estados plantean sus propias posiciones, intercambian propuestas y transacciones y pactan el texto resultante. (Bonet, 2010)

“Gracias a la institucionalización de la relaciones internacionales, ahora en las negociaciones se verifican procesos de negociación internacional que responden a patrones más o menos comunes, una trama de resoluciones de organismos internacionales que aporta la diversidad de los entes que las generan y de los objetos que regulan.” (Barreiros *et al*, 2015)

La segunda fase o segundo paso para celebrar un tratado lleva el nombre de adopción, y se le conoce así a la declaración de aceptación que llevan a cabo los Estados negociadores. Esto no constituye un acto jurídico vinculante. (Bonet, 2010)

Según el artículo 9° del tratado de Viena (1988), hay dos maneras de que se lleve a cabo la adopción del tratado:

1. La adopción del texto de un tratado se efectuará por consentimiento de todos los Estados y de todas las organizaciones internacionales o, según el caso, de todas las organizaciones participantes en su elaboración.
2. La adopción del texto de un tratado en una conferencia internacional se efectuará con arreglo al procedimiento que acuerden los participantes en esa conferencia. Sí, no obstante, no se logra un acuerdo sobre tal procedimiento, la adopción del texto se efectuará por mayoría de dos tercios de los participantes presentes y votantes, a menos que esos participantes decidan por igual mayoría aplicar una regla diferente.

Una vez adoptado el texto se entra a la fase jurídico-formal del tratado, llamada autenticación del texto (Bonet, 2010). Acto de naturaleza notarial donde los Estados certifican su acuerdo sobre el texto del tratado.

La autenticación se puede dar por un procedimiento en el que convengan los Estados y/o las organizaciones, o bien por la firma de los representantes de los Estados y las organizaciones internacionales.

Por último se da la conclusión del tratado. Según artículo 11 del tratado de Viena (1988), esta conclusión se da mediante la manifestación mediante la firma, el canje de instrumentos, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma convenida.

No importa si un Estado u organización participó en todas las fases anteriores; si no se da la manifestación del tratado, este Estado u Organización quedará fuera de los participantes del tratado y no podrá gozar de todo lo convenido. (Bonet, 2010)

También es importante citar a Sánchez (2010) cuando dice que un Estado puede pretender excluir o modificar la aplicación de alguna disposición del tratado en sus relaciones con otros Estados participantes mediante una declaración unilateral efectuada en la manifestación del consentimiento.

3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.3.1 OBJETO DEL IMPUESTO

Al comparar la denominación de la Ley con el objeto del gravamen y al analizar su estructura básica, puede observarse que el legislador utiliza el término “Renta” como

sinónimo de “Ingreso”, pudiendo concluirse que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), por lo general no grava renta bruta, sino la renta neta que obtiene el contribuyente. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015)

De acuerdo con la LISR, la situación jurídica o de hecho que deben efectuar las personas morales para ser causantes del impuesto es la obtención de ingresos, sin embargo dicho término no está definido en tal ordenamiento. (Sánchez, 2006)

3.3.1.1 SUPUESTOS OBJETO DEL IMPUESTO

De acuerdo al artículo 16 de la LISR, las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

El artículo 18 del mismo ordenamiento, complementa diciendo que se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

- Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
- La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. En este caso, para determinar la ganancia se considerará como ingreso el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales tenga el bien de que se trata en la

fecha en la que se transfiera su propiedad por pago en especie, pudiendo disminuir de dicho ingreso las deducciones que para el caso de enajenación permite esta Ley, siempre que se cumplan con los requisitos que para ello se establecen en la misma y en las demás disposiciones fiscales.

- Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. Para estos efectos, el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.
- La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.
- Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.
- La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.
- Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

- Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.
- Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados.
- Para los efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.
- El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 44 de esta Ley.
- Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00.

De acuerdo al artículo 16 de la LISR 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 o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Así como tampoco se consideran ingresos los dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. (Artículo 16 LISR, 2016)

“Lo que grava el impuesto sobre la renta es la obtención de ingresos, pero también se deben considerar las erogaciones en que se incurran para poderlos obtener y determinar una utilidad o rendimiento, es decir, por lo general la obtención del ingreso va de la mano con una serie de gastos, compras y erogaciones y así obtener una utilidad que serpa la base a la cual se le debe de aplicar una tasa y así determinar el impuesto sobre la renta a pagar, o en su casa la obtención de una perdida fiscal.” (Sánchez, 2006)

3.3.1.2 MOMENTOS DE ACUMULACION DEL INGRESO

Sin ingresos no hay causación de ISR. Por consecuencia, es muy importante saber fundadamente qué ingresos son acumulables, cuáles no, en qué momento se acumulan, y todo lo relacionado con este rubro fundamental de la causación de este impuesto. (Ramírez, 2013)

La ley prevé los supuestos de acumulación de impuesto de la siguiente manera:

1. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
 - Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
 - Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

2. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.
3. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.
4. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo siguiente:
 - Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado

su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

- Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a treinta mil unidades de inversión cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial el pago del crédito o se haya iniciado el procedimiento arbitral convenido para su cobro y además se cumpla con lo previsto en el párrafo final del inciso anterior.

- Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos. (artículo 27 LISR, 2016)

Es válido concluir que un impuesto al ingreso será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente, es decir, en los impuestos al ingreso, como lo es el impuesto sobre la renta, únicamente debe gravarse la utilidad obtenida, esto es, la cantidad que modifica el patrimonio del sujeto, lo cual se logra en términos generales permitiendo la deducción del costo y de las pérdidas obtenidas en la operación. (Colegio de Contadores Públicos de México, 2006)

3.3.1.3 DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando éstos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario.

En el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada.

En lo que se refiere a su impacto en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, se advierte que únicamente disminuyen la base del impuesto conforme al monto disminuido, por lo que la deuda tributaria resultante sólo se reduce en razón de la tasa del gravamen; de ahí que puede afirmarse que para el contribuyente las deducciones no tienen un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto. (Cossío, 2008)

Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- El costo de lo vendido.
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- Las inversiones.
- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

- Las cuotas a cargo de los patrones, pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
- Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.
- El ajuste anual por inflación que resulte deducible.
- Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción.
- Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. (Artículo 25 LISR, 2016)

3.3.2 SUJETOS DEL IMPUESTO

Hay que aclarar; empero que cuando se habla de sujeto impositivo, siempre se quiere hacer referencia al sujeto pasivo o contribuyente del impuesto.

Artículo 1 LISR: Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

1. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Entonces, los sujetos del ISR son las personas morales residentes en México que obtengan ingresos de fuente de riqueza procedentes de México o del extranjero; y en el caso de aquellas que no sean residentes en México pero que tengan un establecimiento permanente en el país, pagarán el ISR por los ingresos que obtengan en dicho establecimiento.

También son sujetos del impuesto los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos cuya fuente sea en el territorio nacional pero que no tengan un establecimiento o teniéndolo, tales ingresos no sean atribuibles a este.

3.3.2.1 PERSONAS FÍSICAS

No existe definición de persona física, en algunos países se denomina persona natural, pero independientemente de su denominación, persona física es el ser humano. (López, 2005)

Para fines fiscales, es necesario definir si una persona realizará sus actividades económicas como persona física o como persona moral, ya que las leyes establecen un trato diferente para cada una, y de esto depende la forma y requisitos para darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y las obligaciones que adquieran.

Persona física es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos. (Servicio de Administración Tributaria, 2009)

De acuerdo al artículo 22 del Código Civil para el D.F.: “La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido entra bajo la protección de la Ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código”.

3.3.2.2 PERSONAS MORALES

Sánchez (2006) menciona que las personas morales se conocen también como personas colectivas y son ciertas entidades a las cuales el derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica. Estas personas se integran por personas físicas o personas morales o la combinación de ambas, que tienen personalidad jurídica independiente al de sus integrantes, así como un patrimonio propio.

Hay cinco grandes diferencias entre una persona física y una persona moral:

1. Las personas físicas se individualizan por su nombre y las personas morales se distinguen por una razón social.
2. Las personas morales no tienen cuerpo material que se pueda tocar.

3. Las personas físicas pueden contraer obligaciones después de haber alcanzado la mayoría de edad.
4. Las personas morales no pueden tener un estado civil.
5. Todas las personas morales creadas conforme a las leyes mexicanas y que tienen su domicilio en el territorio nacional, se consideran mexicanas. (Clickbalance, 2015)

3.3.2.2.1 TIPOS DE PERSONAS MORALES

De acuerdo al Código Civil del D.F. (artículo 25), Son personas morales:

- La Nación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.
- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley.
- Las sociedades civiles o mercantiles.
- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.
- Las sociedades cooperativas y mutualistas.
- Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- Las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

Así mismo la LISR, en su artículo 4to, señala que cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito,

las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Ortiz (2000) enumera las diversas personas morales de índole mercantil, de acuerdo a la Ley General de Sociedades Mercantiles:

1. Sociedad en nombre colectivo.

Es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, respecto de las obligaciones sociales.

2. Sociedad en comandita simple.

Es la sociedad que existe bajo una razón social compuesta por uno o varios socios comanditados, que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios, que únicamente se encuentran obligados al pago de sus aportaciones.

3. Sociedad de responsabilidad limitada.

Es la sociedad mercantil que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables.

4. Sociedad anónima.

Es la sociedad que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones, su denominaciones es de manera libre, conformándose con las siglas S.A.

5. Sociedad en comandita por acciones.

Es la sociedad que se compone de uno o varios socios comanditados, que responden de sus obligaciones de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria, y de uno o varios socios comanditarios, los cuales sólo están obligados al pago de sus acciones.

6. Sociedad cooperativa.

Se define como aquella que tiene por finalidad permitir a sus componentes obtener la máxima remuneración por su fuerza de trabajo, o el máximo de bienes o servicios por el dinero que pagan la propia cooperativa, y en la cual las utilidades se reparten en proporción a los servicios prestados a la sociedad o recibidos de ella. (Ortiz, 2000)

Estas empresas tributan en el régimen general de personas morales. (Servicio de Administración Tributaria, 2015)

3.3.2.2 OTROS REGÍMENES APLICABLES A PERSONAS MORALES

RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta considera que cierto tipo de personas no deben contribuir con el Impuesto Sobre la Renta ya que aunque pudieran realizar una actividad económica, en virtud de su objeto como tal no persiguen un “fin de lucro” que las lleve a incrementar el patrimonio de sus integrantes, sino que persiguen un fin altruista que beneficia a una colectividad, y si se toma en cuenta que el objeto del Impuesto Sobre la Renta es gravar el enriquecimiento, es decir, el incremento del patrimonio de una persona, en el caso de la mayoría de las personas incluidas en este Título no se presenta tal situación. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015)

El Instituto (2015) también menciona que es por eso que el tratamiento que se les concede en el Impuesto Sobre la Renta está plenamente justificado, difiriendo el impuesto al momento en el que los integrantes de las mismas disponen del remanente; lo cual atendiendo al tipo de características de estas entidades pocas veces sucede ya que fueron concebidas para coadyuvar, entre otros, a fines de representatividad, asistenciales, educativos, científicos, culturales, deportivos, ecológicos, políticos y religiosos.

El artículo 79 de la LISR (2016) enlista a las personas morales con fines no lucrativos, o no contribuyentes del impuesto sobre la renta como la misma ley los llama, de la siguiente manera:

- Sindicatos obreros y organismos
- Asociaciones patronales
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas
- Colegios de profesionales y organismos
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles de responsabilidad limitada de interés público
- Instituciones de asistencia o de beneficencia
- Sociedades cooperativas de consumo
- Organismos de sociedades cooperativas
- Sociedades mutualistas y fondos de aseguramiento agropecuario y rural
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles autorizadas dedicadas a la enseñanza
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles dedicadas a la investigación científica o tecnológica
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles donatarias autorizadas

- Administradoras de fondos o cajas de ahorro y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo
- Asociaciones de padres de familia
- Sociedades de gestión colectiva
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles con fines políticos y religiosos
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles que otorguen becas
- Asociaciones de colonos y condóminos
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles con actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática
- Asociaciones Civiles y Sociedades Civiles dedicadas a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción
- Las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro.
- Partidos y asociaciones políticas
- Federación, entidades federativas, municipios e instituciones
- Organismos descentralizados
- Instituciones de asistencia o beneficencia
- Asociaciones deportivas

REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

El Régimen Fiscal Preferente (antes llamado paraísos fiscales o JUBIFIS) son aquellos en que los ingresos no están gravados en el extranjero (entidades transparentes fiscalmente) o que estándolo les corresponde un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto que se causaría y pagaría en México en los términos del Título II o IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Observador fiscal, 2009)

Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto

por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes. (Artículo 176 LISR, 2016)

3.3.3 CÁLCULO DEL IMPUESTO

3.3.3.1 GENERALIDADES DEL CÁLCULO ANUAL DE ISR DE PERSONAS FÍSICAS

De acuerdo al artículo 150 de la LISR (2016) Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

Los regímenes fiscales en los que pueden tributar las personas físicas son los siguientes, de acuerdo a los ingresos que obtengan:

- Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

- Ingresos por actividades empresariales y profesionales
- Régimen de incorporación fiscal
- Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles
- Ingresos por enajenación de bienes
- Ingresos por adquisición de bienes
- Ingresos por intereses
- Ingresos por la obtención de premios
- Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales
- Ingresos que obtengan las personas físicas
(Título IV LISR, 2016)

Las personas físicas residentes en el país, para calcular su impuesto anual, podrán hacer las siguientes deducciones personales:

- Honorarios médicos y gastos
- Gastos de funerales
- Donativos
- Intereses de créditos hipotecarios
- Aportaciones complementarias de retiro
- Seguros de gastos médicos
- Transporte escolar
- Impuesto local sobre ingresos por salarios

De acuerdo al SAT (2014), el procedimiento correcto para determinar el ISR del ejercicio de una persona física es el siguiente:

Ejemplo 4**Cálculo anual de personas físicas**

Total de Ingresos acumulables	745,963.00
(-) Total de deducciones personales	50,500.00
(=) Base del ISR	695,463.00
(-) *Límite Inferior(1)	392,841.97
(=) Excedente del límite inferior	302,621.03
(*) *Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior(2)	30.00%
(=) Impuesto marginal	90,786.30
(+) *Cuota fija(3)	73,703.41
(=) ISR causado del ejercicio	164,489.71

Los conceptos marcados en con un asterisco se extraen de la tabla del artículo 152 de la LISR (2016), de acuerdo al renglón en que se encuentre ubicada la “Base del ISR” entre el “Límite inferior” y el “Límite superior”:

TARIFA ANUAL			
Límite inferior(1)	Límite superior	Cuota fija(2)	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior(3)
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36

TARIFA ANUAL			
Límite inferior(1)	Límite superior	Cuota fija(2)	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior(3)
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
<u>392,841.97</u>	<u>750,000.00</u>	<u>73,703.41</u>	<u>30.00</u>
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

3.3.3.2 PAGOS PROVISIONALES DE PERSONAS MORALES

Los pagos provisionales son los pagos mensuales que las personas morales deberán calcular y enterar a cuenta del impuesto del ejercicio.

Las personas morales podrán acreditar contra el impuesto determinado en el periodo los pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad. (Pérez, Campero & Fol, 2015)

De acuerdo al artículo 14 de la LISR (2016), los pagos provisionales del impuesto sobre la renta se calcularán de la siguiente manera:

Ejemplo 5	
Cálculo de pagos provisionales (febrero)	
Ingresos nominales desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago	1,250.00
(*) Coeficiente de utilidad (CU)	0.1567
(=) Utilidad fiscal estimada	195.88
(-) La pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar	0.00
(=) Utilidad fiscal para el pago provisional	195.88
(*) Tasa del impuesto según el artículo 9 LISR	30%
(=) Pago provisional causado	58.76
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	30.00
(-) La retención efectuada al contribuyente en el período	0.00
(=) Pago provisional a pagar	28.76

El coeficiente de utilidad por el que se multiplican los ingresos nominales acumulados del ejercicio se calcula de la siguiente manera (Artículo 14 LISR, 2016):

Ejemplo 6	
Determinación de coeficiente de utilidad	
Utilidad fiscal	290.00
(/) Ingresos Nominales	1,850.00
(=) Coeficiente de utilidad	0.1567

Hay ciertas reglas aplicables para calcular el coeficiente de utilidad:

- Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.
- Se calculará hasta el diezmilésimo el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14. (Artículo 10 RISR, 2016)

3.3.3.3 DECLARACION ANUAL DE PERSONAS MORALES

El primer paso para determinar el Impuesto Sobre la Renta es determinar la utilidad fiscal:

Ejemplo 7	
Determinación de utilidad fiscal	
Ingresos Acumulables	18,000.00
(-) Deducciones autorizadas	15,600.00
(-) PTU generada en el ejercicio anterior y pagada en el ejercicio	250.00
(=) Utilidad fiscal	<u>2,150.00</u>

Cuando las deducciones autorizadas, sumadas a la PTU pagada en el ejercicio, son mayores a los ingresos acumulables se determina una pérdida fiscal y no se procede con los siguientes pasos. (Pérez, Campero & Fol, 2015)

El siguiente paso es disminuir las pérdidas fiscales para obtener el resultado fiscal (Artículo 10 LISR, 2016):

Ejemplo 8	
Determinación de resultado fiscal	
Utilidad fiscal	2,150.00
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	1,800.00
(=) Resultado Fiscal	<u>350.00</u>

Por último se determina el impuesto causado y el impuesto a pagar:

Ejemplo 9	
Determinación de impuesto a pagar	
Resultado Fiscal	350.00
(*) Tasa del impuesto según el artículo 9 LISR	30%
(=) ISR propio del ejercicio	<u>105.00</u>
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	80.00
(-) Las retenciones efectuadas al contribuyente	0.00
(=) ISR por pagar	<u>25.00</u>

En el caso de que la suma de los pagos provisionales pagados en el ejercicio y las retenciones efectuadas al contribuyente en el mismo, sean mayores al Impuesto Sobre la Renta determinado, se obtiene un impuesto a favor en vez de un impuesto a pagar.

Dicho impuesto a favor se puede compensar contra el impuesto a favor de otro ejercicio, o bien otro impuesto. El Código Fiscal de la Federación lo conoce como "Compensación Universal". (Pérez, Campero & Fol, 2015)

3.3.4 REDUCCIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR

Las empresas siempre procuran mantener el nivel de competitividad alto sin descuidar el cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual se mantienen activas en la búsqueda de alternativas que permitan satisfacer estas exigencias y optimizar sus recursos. En algunas ocasiones, solicitan financiamientos, diferimiento de pagos, pero una opción podría ser la disminución justificada en el pago del Impuesto sobre la Renta. (Cavazos, 2015)

Con respecto al tema de la reducción de impuestos, Candiani (2015) dijo que no se han rendido, pues si hubiera sido así no se habría sacado este paquete económico fiscal. "El impuesto sobre la renta, no nos vamos a rendir, lo que pasa es que vale más o menos 30 mil millones de pesos cada punto porcentual de ISR, pero es un tema que necesariamente vamos a tener que transitar si queremos hacer competitivas las inversiones, sobre todo, la inversión extranjera. En la mayoría del mundo la tendencia es a la baja, el promedio es cerca de 25 por ciento de pago de ISR, yo creo que México tiene necesariamente que transitar".

Candiani (2015) finalizó, señalando que el tema no se podría dar por descartado, "porque si el crecimiento de la economía, aumentó, si tenemos un crecimiento mayor de manera sostenida, yo creo que los márgenes a través de esta generación de mayor riqueza, el Estado mexicano puede captar más, yo creo que son dos condiciones, que crezca y que se gaste

mejor, de manera, más eficiente. Son dos condiciones que también tienen que ir de manera paralela”.

Dentro de las reducciones del impuesto a pagar más conocidas y recurridas tenemos la compensación de saldos a favor y el acreditamiento de impuestos pagados.

3.3.4.1 COMPENSACIÓN

De acuerdo con los artículos 2185 a 2188 de Código Civil, la compensación tiene lugar cuando dos personas tienen la calidad recíproca de ser deudores y acreedores y, cuyo efecto, es extinguir, por ministerio de ley, las dos deudas, hasta por la cantidad que importe la menor.

Por su parte, el artículo 2192 del Código Civil establece que no procederá la compensación cuando las deudas sean fiscales, excepto en los casos en que la ley así lo permita.

De acuerdo con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios.

No obstante lo anterior, también se podrá efectuar la compensación de cantidades a favor que no deriven de una misma contribución, en los supuestos y cumpliendo los requisitos que las autoridades establezcan mediante reglas de carácter general. (Pérez, Campero & Fol, 2003)

Continuando con lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria (2010) emite una tabla con los diferentes escenarios en los que el saldo a favor de una contribución podría utilizarse como pago de otra contribución.

Impuestos contra los que se puede compensar								
Pago indebido	ISR propio	IVA propio	IETU	IEPS propio	Tenencia de aeronaves	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
ISR propio ^a	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IVA propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IETU	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IEPS propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Tenencia de aeronaves	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de ISR ^b	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de IVA	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Retención de IEPS	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

En resumen, el saldo a favor de cualquier contribución federal puede utilizarse para extinguir el saldo por pagar de cualquier otra contribución, exceptuando de esta regla el saldo por pagar de retenciones de IVA. (Sánchez, 2006)

3.3.4.2 ACREDITAMIENTO

Un término muy utilizado en la legislación fiscal mexicana vigente, es el del acreditamiento; sin embargo, dentro de las disposiciones fiscales no se encuentra contenido un concepto que defina con precisión el significado de este y los alcances del mismo.

De acuerdo con el tratamiento que se le da a la palabra acreditamiento dentro de nuestro marco tributario, podemos decir que es la disminución que se efectúa, de alguna cantidad pagada con anterioridad, de un estímulo fiscal o de un subsidio, para efectos de determinar el monto o cantidad a pagar en la declaración de pago provisional, definitivo o, en su caso, del ejercicio. (Pérez, Campero & Fol, 2003)

El Diccionario de la lengua española nos dice que uno de los significados del término “acreditar” es “abonar, admitir en pago, asentar una partida en el haber, tomar en cuenta un pago”.

Este término es usado por las leyes fiscales para indicar que una cantidad de un impuesto o tributo pagado en ciertas circunstancias puede ser “tomado en cuenta” para el pago del mismo o de otro impuesto o tributo que haya de pagarse en otras circunstancias. (Eseverri, 2010)

Para poder realizar el acreditamiento del ISR, se deberá cumplir con lo siguiente:

1. Contar con la declaración en la que conste el monto del ISR pagado. En este supuesto se deberá contar con el acuse de recibo emitido por la institución de crédito a través de la cual se presenta la declaración.
2. Contar con uno de los siguientes documentos, en los que conste el monto de impuesto retenido:
 - Estado de cuenta.
 - Constancia de retención expedida por el retenedor.
3. Deberá llevarse en papeles de trabajo el monto del ISR pagado, así como del acreditamiento que del mismo se lleve a cabo.

4. En el caso del ISR pagado en el extranjero, debe cumplirse con todos los requisitos señalados en el artículo 5to de la LISR.

Para no confundir el acreditamiento con la compensación, se presenta la siguiente tabla elaborada por Arroyo (2013):

ACREDITAMIENTO	COMPENSACION
Forma parte del procedimiento del cálculo	No forma parte del procedimiento del cálculo
Sólo se presenta en papeles de trabajo	Para aplicarse se debe plasmar en el pago
No es una forma de extinguir las obligaciones	Es una forma de extinguir las obligaciones
No es una forma de cumplir con el pago	Es una forma de cumplir con el pago
En ocasiones, se debe acumular la parte que se acreditará	Jamás se debe de acumular para tener derecho a compensar
No se requiere de saldo a favor	Se requiere de saldos a favor y a cargo en una misma persona

3.4 CALCULO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

3.4.1 INICIATIVA DE REFORMA QUE MODIFICA EL CÁLCULO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN A PARTIR DE 2014

De acuerdo a la iniciativa de reforma presentada por el presidente Peña Nieto en septiembre de 2013, para eliminar la doble imposición por impuestos sobre la renta

pagados en el extranjero se mantiene la misma mecánica que se encontraba prevista en el artículo 6 de la LISR de 2013.

Sin embargo la misma iniciativa menciona los cambios que esta conlleva:

a) Límite de acreditamiento por país.

Es decir, permitir el acreditamiento de excedentes de impuestos extranjeros significaría que el Estado mexicano subsidiara o cediera recaudación frente a los países que imponen tributos más altos que él, porque los ingresos generados por los residentes mexicanos en esos países no sufrirían el impacto por invertir en lugares de imposición más alta, ya que el Gobierno Mexicano absorbería los efectos al reducir su carga tributaria en México.

También es importante mencionar que los montos de los impuestos extranjeros que excedan el ISR que se causaría y pagaría en México, no genera doble imposición y, por lo tanto, el contribuyente deberá absorber el costo por invertir en este tipo de países.

b) Acreditamiento de impuestos sobre la renta corporativos.

La Ley que se propone dispondrá el cálculo de los montos proporcionales de los impuestos sobre la renta corporativos extranjeros pagados en primer y segundo nivel corporativo. Dichos montos se determinan con el fin de conocer la parte proporcional del ISR pagado por la sociedad extranjera que le corresponde a la persona moral residente en México por la obtención de dividendos o utilidades. Para simplificar el cálculo de estos montos proporcionales, se proponen las fórmulas para ello.

En las nuevas fórmulas se establece una división del dividendo bruto percibido entre la utilidad que sirvió de base para distribuir dividendos. Es importante aclarar que esta utilidad se refiere a la que ya pagó el ISR corporativo y que sirvió para distribuir dividendos, no el monto que fue decretado para distribuir dividendos. Es decir, la utilidad que sirvió de base para distribuir dividendos es la utilidad después del ISR pagado por la sociedad residente en el extranjero, sin importar el monto de la misma que se distribuirá como dividendos. Los coeficientes que resulten de dichas divisiones, se multiplicarán por el ISR extranjero que se pretende acreditar para así determinar los montos proporcionales de los mismos.

El principio general de esta disposición es que el ISR pagado en el extranjero sólo se podrá acreditar hasta el monto del impuesto que se causaría en México.

En el caso de ingresos por dividendos se permite el acreditamiento de tres impuestos: el impuesto sobre dividendos que usualmente se paga vía retención, el impuesto corporativo en primer nivel y el impuesto corporativo en segundo nivel.

El límite de acreditamiento de estos impuestos, debe estar en función del impuesto que se causaría en México. Es decir, el monto acreditable por la suma de estos impuestos no puede ser superior al impuesto causado en México.

Por lo tanto, en la nueva Ley del ISR se propone establecer explícitamente que el límite de acreditamiento de los impuestos corporativos tiene que verse disminuido por el impuesto sobre dividendos pagado en el extranjero que es acreditable en México.

De esta forma, la suma de los dos límites, que corresponden al impuesto sobre dividendos e impuestos corporativos, será igual al impuesto que se causaría en México por ingresos por dividendos distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.

Derivado del acreditamiento de los impuestos referidos, las reglas actuales para calcular la UFIN del Ejercicio no contemplan el efecto de acumular los montos proporcionales de los impuestos corporativos.

Esto genera una distorsión en el sistema que en ocasiones aumenta el monto adicionado a la CUFIN injustificadamente. Por lo tanto, esta Iniciativa contempla una modificación a la manera de determinar la UFIN, con el fin de corregir esta distorsión.

c) Introducción del impuesto sobre distribución de dividendos.

Para el caso de las personas morales, su carga tributaria no termina con el pago del ISR ordinario. En un momento de causación distinto, que es al distribuir dividendos, se tendrá que pagar un impuesto por dicho reparto. En algunos casos, esta carga adicional también puede generar doble imposición.

Para que se genere esta doble imposición se tienen que cumplir dos supuestos. El primero es que el ISR pagado en el extranjero exceda del límite de acreditamiento del ISR ordinario causado en México. El segundo es que la persona moral residente en México distribuya dividendos actualizando así el hecho generador del nuevo tributo.

Cumpléndose estos dos requisitos, entonces sí existirá una doble imposición entre el excedente del impuesto extranjero que no se pudo acreditar contra el ISR mexicano y el impuesto sobre dividendos. Por tal razón, se permite el acreditamiento de este monto y sólo en estas situaciones.

En este sentido, es importante recalcar que el monto del impuesto extranjero que excedió este límite sólo puede ser acreditado contra el impuesto sobre dividendos y sujeto a las restricciones señaladas en la disposición que se propone.

d) Determinación de impuestos sobre la renta extranjeros.

A diferencia de la legislación actual, la propuesta incluye una regla que señala que todos los impuestos extranjeros comprendidos en los tratados para evitar la doble imposición se considerarán que tienen la naturaleza de ISR y, por lo tanto, acreditables.

En caso contrario, el SAT, como actualmente lo hace, determinará los requisitos que se tienen que cumplir para considerar que una contribución tiene la naturaleza de un ISR. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2013)

El SAT en su resolución miscelánea fiscal de 2016 expone los requisitos para considerar el impuesto pagado en el extranjero como acreditable:

1) Que el impuesto pagado en el extranjero:

a) Se haya realizado en cumplimiento de una disposición legal cuya aplicación sea general y obligatoria.

- b) No se realice como contraprestación por la transmisión o el uso, goce o aprovechamiento de un bien, la recepción de un servicio o la obtención de un beneficio personal, directo o específico.
 - c) No se trate de la extinción de una obligación derivada de un derecho, una contribución de mejora, una aportación de seguridad social o un aprovechamiento.
 - d) No se trate de la extinción de una obligación derivada de un accesorio de una contribución o un aprovechamiento.
- 2) Que el objeto del impuesto consista en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago. Cuando no sea claro si el objeto del impuesto consiste en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago, se deberá determinar que la base gravable del impuesto mide la renta. (regla 3.1.6)

Según Escobosa (2013) “Si bien es cierto que se crea cierta simplificación administrativa al eliminar la Ley del IETU e IDE, y reduciendo el contenido de la Ley de ISR, nuevamente nos quedamos a la espera de una Reforma Fiscal que atraiga inversión extranjera y fomente la creación de empleos, de seguridad fiscal, pero sobre todo, que amplíe la base de contribuyentes, regulando el comercio informal.”

3.4.2 CÁLCULO Y EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN A PARTIR DE 2014

De acuerdo al primer párrafo del artículo 5° de la LISR un contribuyente puede acreditar en contra del ISR a cargo del ejercicio, el impuesto pagado en el extranjero por un ingreso que se esté obligado a pagar impuesto en México; siempre y cuando

sean parte de los ingresos acumulables el ingreso efectivamente percibido y el impuesto que se planea acreditar.

De acuerdo al párrafo sexto del mismo artículo, el impuesto a que se refiere el párrafo anterior no excederá de la cantidad que resulte de aplicarle la tasa de ISR para personas morales:

Ejemplo 4	
Límite de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero	
Ingreso percibido por empresa mexicana	\$ 65,000.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero	\$ 35,000.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento	\$ 100,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)	30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR	\$ 30,000.00

Esto nos indica que de \$35,000.00 pesos pagados en el extranjero, sólo se podrán acreditar en contra del ISR del ejercicio \$30,000.00 pesos, con una tasa impositiva del 35% en el extranjero.

Adicional al acreditamiento mencionado, la ley prevé que en caso de ingresos por dividendos obtenidos de personas morales extranjeras también se pueda acreditar el impuesto sobre la renta pagado por la empresa extranjera que repartió el dividendo en la proporción que corresponda al dividendo percibido por la empresa mexicana.

El tercer párrafo establece que para determinar el monto proporcional del ISR pagado en el extranjero se deberá aplicar una fórmula:

$$MPI_2 = \left(\frac{D}{U} \right) \left(\frac{D_2}{U_2} \right) (IC_2)$$

Donde:

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en primer nivel corporativo que distribuye dividendos o utilidades de manera directa a la persona moral residente en México.

D: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

IC: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la persona moral residente en México.

Ejemplo 5

Determinación del Monto Proporcional del Impuesto pagado por la sociedad extranjera

Empresa mexicana recibe dividendos por una empresa extranjera de la cual tiene el 10% de las acciones.

La tasa impositiva de ISR para la empresa extranjera es del 35%

$$D= 65,000.00$$

$$U= 650,000.00$$

$$IC= 350,000.00$$

$$MPI= (D/U) \times IC$$

$$MPI= (65,000.00/650,000.00) \times 350,000.00$$

$$MPI= (0.10) \times 350,000.00$$

$$MPI= 35,000.00$$

*El ingreso acumulable es la suma de D y MPI

Adicionalmente, el cuarto párrafo establece la posibilidad de acreditar el ISR indirecto proporcional. Los requisitos para ello, son los que a continuación se señalan:

- Que el residente en México sea una persona moral.
- Que la persona moral residente en México sea propietaria de, cuando menos, 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero que distribuya el dividendo en forma directa.
- Que la sociedad residente en el extranjero que distribuya el dividendo a la persona moral residente en México sea propietaria de, cuando menos, 10% del capital de la sociedad residente en el extranjero, de la cual la sociedad residente en México es propietaria indirecta.
- Que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el ISR que se pretenda acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo.

- Que la tenencia accionaria mínima indirecta sea, al menos, de 5%.
- Que los porcentajes de tenencia mínima se hayan mantenido, por lo menos, durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo.
- Que se trate de ISR en el extranjero.
- Que se trate de ISR pagado por la sociedad extranjera de segundo nivel corporativo.
- Que el ingreso acumulable en México sea por el importe del dividendo bruto percibido de forma directa más el monto proporcional del ISR corporativo que le corresponda al dividendo percibido de forma indirecta. (Franco, 2014)

Este monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en un segundo nivel corporativo se determinará de conformidad con la siguiente fórmula:

$$MPI_2 = \left(\frac{D}{U} \right) \left(\frac{D_2}{U_2} \right) (IC_2)$$

Donde:

MPI2: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en segundo nivel corporativo, que distribuye dividendos o utilidades a la otra sociedad extranjera en primer nivel corporativo, que a su vez distribuye dividendos o utilidades a la persona moral residente en México.

D: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

D2: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por la primera distribución.

U2: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos después del pago del impuesto sobre la renta en segundo nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

IC2: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

Ejemplo 6

Determinación del Monto Proporcional del Impuesto pagado por la sociedad extranjera

La empresa extranjera recibe dividendos por otra empresa extranjera de la cual tiene el 10% de las acciones.

La empresa mexicana recibe dividendos por la primera empresa extranjera de la cual tiene el 10% de las acciones.

La tasa impositiva de ISR para las empresas extranjeras es del 35%

D=	65,000.00	D2=	65,000.00
U=	650,000.00	U2=	650,000.00
		IC2=	350,000.00

MPI2=	(D/U) x (D2/U2) x IC2
MPI2=	(65,000.00/650,000.00) x (65,000.00/650,000.00) x 350,000.00
MPI2=	(0.10) x (0.10) x 350,000.00
MPI2=	3,500.00

De acuerdo al séptimo párrafo del artículo 5to, este segundo acreditamiento tiene un límite al igual que el mencionado en el Ejemplo 4.

El límite del acreditamiento se determinará aplicando la siguiente formula:

$$LA = [(D+MPI+MPI2)(T)] - ID$$

Donde:

LA: Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos pagados en el extranjero en primer y segundo nivel corporativo.

D: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el tercer párrafo de este artículo.

MPI2: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo.

T: Tasa a que se refiere el artículo 9 de esta Ley.

ID: Impuesto acreditable a que se refiere el primer y sexto párrafos de este artículo que corresponda al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México.

Ejemplo 7

Límite de acreditamiento de impuestos pagados por empresas extranjeras que reparten dividendos a empresas mexicanas

Se tomaron los datos de los ejemplos 4, 5 y 6

D=	65,000.00	T=	30%
MPI=	35,000.00	ID=	30,000.00
MPI2=	3,500.00		
LA=	[(D+MPI+MPI2) x (T)] - ID		
LA=	[(65,000.00+35,000.00+3,500.00) x (30%)] - 30,000.00		
LA=	(103,500.00 x 30%) - 30,000.00		
LA=	31,050.00 - 30,000.00		
LA=	1,050.00		
<p>Esto nos indica que el límite de acreditamiento de impuestos pagados por empresas extranjeras es por 1,050.00. Sumados al impuesto pagado por la empresa mexicana, el total de impuesto acreditable es por 31,050.00.</p>			

3.4.3 TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN A DIVIDENDOS

3.4.3.1 ANÁLISIS DE TRATADOS INTERNACIONALES EN RELACIÓN A DIVIDENDOS

- 1) Estado que puede gravar

Los ingresos por dividendos se encuentran regulados en el artículo 10 del Modelo de Tratado de la OCDE y en el mismo se señala que los ingresos por dividendos pueden ser gravados, tanto en el Estado de residencia de quien los recibe, como en el Estado de la fuente de riqueza.

2) Tasa del impuesto

El estado de la fuente, no puede gravarlos con un impuesto que exceda de los siguientes porcentajes:

- a) 5% del importe del dividendo si el beneficiario efectivo es una empresa (excluidas las sociedades de personas) que detente al menos el 25% del capital de la empresa que pague los dividendos. La razón por la cual se excluye a las sociedades de personas, obedece al hecho de que en muchos Estados dichas sociedades carecen de personalidad jurídica, y en consecuencia, al ser transparentes los contribuyentes son los socios.
- b) 15% del importe del dividendo en los demás casos.

3) Concepto de dividendo

Conforme al Modelo, los dividendos se definen como los rendimientos de las acciones o bonos de goce, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales, sujetas por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones.

La definición anterior, con algunas variantes, es la que se recoge en la mayoría de los Tratados celebrados por México. 4 Los beneficios no distribuidos de las sociedades, no pueden ser objeto del impuesto sobre dividendos.

4) Reserva de México

México hizo una reserva a partir de enero de 2003, en relación a este artículo, manifestando inconformidad respecto a los límites máximos permitidos de las tasas de retención señaladas en el Modelo de la OCDE. (Moreyra, 2014)

Los Comentarios a Modelos de Convenios (CMC) dedican una serie de apartados al tratamiento de la evitación de la doble imposición económica y a los diversos procedimientos que suelen practicarse.

Sin embargo, después de examinar las particularidades de las legislaciones fiscales de los países miembros con objeto de estudiar la adopción de soluciones diferentes a las que ya se contemplan en el Modelo, se renuncia a una formulación acordada de principios de aceptación general, por lo que parece preferible que la cuestión se trate adecuadamente en las concretas negociaciones bilaterales, donde se está mejor situado para apreciar la importancia de los respectivos sacrificios y de las ventajas que un determinado convenio de doble imposición implica para cada Estado contratante en función los objetivos económicos y las particularidades de la situación jurídica o presupuestaria de cada uno de ellos. (Calderón, 2008)

3.4.3.2 BENEFICIARIO EFECTIVO

El Derecho inglés El término “beneficiario efectivo” se originó en el sistema jurídico anglosajón, específicamente en el Cestui que Trust⁴ inglés, para denotar a la persona que, en última instancia, disfruta los beneficios de un bien, en oposición al “propietario legal”, quien puede tener un carácter puramente nominal.

Así pues, originalmente el concepto de beneficiario efectivo implica una distinción entre derechos legales y lo que es un derecho sobre los beneficios económicos. Más aún, la propiedad legal y la “efectiva” o real pueden recaer en distintas personas. (Barrera, 2013)

La definición de beneficiario efectivo puede ser de utilidad para interpretar el mismo concepto en la norma comunitaria, pero no debe olvidarse que la función de esta última es diversa a la de un convenio de doble imposición y que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas aplica una metodología propia a la hora de interpretar el derecho comunitario.

En otras palabras, el término beneficiario efectivo es un concepto autónomo de esta norma cuya interpretación no está condicionada por el significado del mismo término en otras normas de Derecho comunitario o internacional. (Calderón, 2008)

El concepto de beneficiario efectivo es objeto de discusión en el grupo de trabajo número 1 de la OCDE sobre Convenios de Doble Imposición y cuestiones relacionadas. En la interpretación de este concepto se han planteado tres alternativas:

La primera de ellas parte del hecho de que el concepto de beneficiario efectivo no se encuentra definido en el Modelo de Convenio y por tanto, podríamos recurrir a su significado en la normativa interna de cada país en virtud del artículo 3.2 del Modelo de la OCDE: "... para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio."

De este precepto se deriva, en principio, una preferencia a favor de la legislación interna para dotar de significado a los términos que el convenio no define expresamente. No obstante, la remisión al Derecho interno

depende del peso que le demos a la otra parte del precepto (“a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente”).

Una segunda postura promueve, en base a los comentarios del Convenio, que el concepto de beneficiario efectivo no se utilice en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

En tercer lugar, otro posible planteamiento se basa en una postura híbrida que postula una interpretación limitada en base al contexto, es decir, sólo para determinados casos: cuando la normativa interna no lo defina o cuando el significado existente en la normativa interna sea contrario al objeto y propósitos del Convenio. (Ceballos, 2010)

3.4.3.3 TASA MÁXIMA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADA EN EL EXTRANJERO POR PAGO DE DIVIDENDOS SEGÚN TRATADOS INTERNACIONALES

En los Tratados que se encuentran surtiendo sus efectos en México, los límites a las tasas coinciden en términos generales con los recomendados por la OCDE, sin embargo, existen diferencias importantes, ya que en algunos casos hay exención, o bien, el porcentaje mínimo de tenencia accionaria en el capital de la sociedad que paga los dividendos para aplicar la tasa máxima del 5% varía entre el 10%, el 20% o el 25%.(Moreyra, 2004)

		Tasa	Mínimo de Tenencia Accionaria	Tasas por Tenencias Inferiores	
Exención	1)	Australia	0%	10%	15%
	2)	Corea	0%	10%	15%
	3)	Dinamarca	0%	25%	15%
	4)	Finlandia	0%	No Aplica	0%
	5)	Francia*	0%	No Aplica	0%
	6)	Noruega	0%	25%	15%
	7)	Paises Bajos	0%	10%	15%
	8)	Reino Unido	0%	No Aplica	0%
	9)	Singapur	0%	No Aplica	0%
Tasas Superiores	1)	Canadá	10%	25%	15%
	2)	Italia	15%	No Aplica	15%
	3)	Portugal	10%	No Aplica	10%
	4)	Rep. Checa	10%	No Aplica	10%
	5)	Rumania	10%	No Aplica	10%
Tasas del 5%	1)	Alemania	5%	10%	15%
	2)	Bélgica	5%	25%	15%
	3)	Chile	5%	20%	10%
	4)	Ecuador	5%	No Aplica	5%
	5)	España	5%	25%	15%
	6)	E.U.A.**	5%	10%	10%
	7)	Irlanda	5%	10%	10%
	8)	Israel	5%	10%	10%
	9)	Japón	5%	25%	15%
	10)	Luxemburgo	5%	10%	15%
	11)	Rep. de Polonia	5%	25%	15%
	12)	Suecia	5%	10%	15%
	13)	Suiza	5%	25%	15%

*La exención no se aplicará en el caso de que más del 50 % de las acciones de la sociedad residente en Francia sean detentadas por un residente en un tercer estado, en cuyo caso se aplicará una tasa de retención del 5%.

**En ciertos casos previstos en el segundo Protocolo adicional de fecha 26 de noviembre de 2002 no se causará el impuesto.

3.4.3.4 REQUISITOS PARA BENEFICIOS DE UN TRATADO INTERNACIONAL

El artículo 4to de la LISR señala que para poder gozar de los beneficios de un tratado internacional los contribuyentes tendrán que acreditar ser residentes en el país del que se trate, cumplan con las disposiciones del propio tratado, presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal de sus operaciones realizadas con extranjeros y de designar representante legal.

El mismo artículo menciona en su tercer párrafo que en los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en la Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

El último párrafo de este artículo dicta que las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Para efectos del artículo 4 de la LISR, los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante la constancia de residencia a que se refiere el último párrafo de dicho artículo, o bien, con la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate, con la que dichos contribuyentes acrediten haber presentado la declaración del Impuesto del último ejercicio. (RLISR artículo 6, 2015)

De acuerdo al segundo párrafo del artículo 6to del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), en el caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate con la que acrediten haber presentado la declaración del Impuesto del penúltimo ejercicio.

Las constancias de residencia y documentación a que se refiere este artículo tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expidan.

La declaración informativa a la que se refiere el primer párrafo del artículo 4to de la LISR se encuentra tipificada en el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación (CFF). A sí mismo la forma de presentarlo estará a disposición de las formas que provea el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su página de internet.

CAPITULO IV METODOLOGÍA

4.1 ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación se considera de tipo exploratoria ya que la reforma de 2014 trajo consigo muchos cambios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y debido a esto, la mayoría de investigadores tomaron prioridades a los temas más recurrentes y dejaron un poco de lado el tema del acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero.

Por lo general solo se ha mencionado que ha habido cambios en el procedimiento para acreditar impuestos pagados en el extranjero; sin embargo los cambios son sustanciales y esta investigación busca investigar a fondo tanto los cambios en la reforma como los conceptos que no se han cambiado.

La iniciativa de reforma menciona que las fórmulas que se adicionan al cálculo del artículo 5° proponen considerar dentro del mismo el impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera. Este tema es nuevo en la legislación mexicana y es necesario investigar su aplicación en países donde ya se aplique el concepto.

La investigación es del tipo descriptivo ya que se busca especificar cada una de las propiedades, características, y funciones de las variables que intervienen en el cálculo del artículo 5° de la LISR promulgado a partir de 2014.

También se busca describir las diferentes formas de interpretar dicha disposición, utilizando los métodos de interpretación jurídica que nos brinda la materia fiscal. Esto para evitar discrepancias entre lo que pueda llegar a entender cualquier contribuyente y lo que quiso decir el legislador.

Ya que esta investigación busca encontrar, entre otros puntos, si este cálculo no transgrede el principio de doble tributación, se considera del tipo correlacional ya que el resultado de la investigación depende enteramente de la comparación entre el cálculo del artículo 5° de la LISR y los tratados internacionales para evitar la doble tributación; tanto en manera general, para verificar si este cálculo se apega a las disposiciones marcadas en los tratados, así como en manera específica, para analizar las posibles variantes que nos pueda brindar un tratado celebrado entre México y otro Estado soberano.

Por otra parte, esta investigación es del tipo explicativa por analizar e ir más allá de los conceptos que establece el legislador; siempre buscando el resultado que la reforma busca obtener y explicando lo que el legislador quiso decir.

Se busca analizar cada parte de este cálculo, desde su propósito, sus variantes, sus efectos fiscales y hasta los efectos financieros, explicar los mismos, y encontrar el porqué de la reforma. Todo esto para poder aplicar los posibles beneficios que la investigación arroje en la proyección financiera de la empresa; o bien prever las posibles contingencias en caso de encontrar perjuicios hacia el contribuyente en la aplicación de esta ley.

4.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Es de tipo no experimental debido a que el análisis se efectúa a dos variables independientes, ambas imposibles de modificar, y a cierto tipo de contribuyentes; y lo único que se puede realizar es la investigación de las repercusiones de la aplicación del cálculo y los tratados internacionales en contra de la doble tributación firmados con el país correspondiente

Ahora bien, no se trata de una situación que se aplica mensual o anualmente. El cálculo para el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero se realiza una vez al año en la presentación de la declaración anual de una persona moral; siempre y cuando se hayan obtenido ingresos por dividendos del extranjero; en pocas palabras es una situación esporádica que solo puede ser analizada en el momento en el que suceda. Es por eso, y por lo expuesto en el párrafo anterior, que la investigación es de manera no experimental y transeccional.

4.3 UNIDAD DE ANÁLISIS, POBLACIÓN Y MUESTRA

El enfoque mediante el cual se realiza el muestro es de tipo cualitativo, ya que no importa realmente la cantidad de casos que se tengan que estudiar, siempre y cuando se obtengan las respuestas necesarias para poder identificar los efectos, ya sean positivos, negativos o mixtos, de la aplicación del cálculo para acreditar impuestos pagados en el extranjero.

La unidad de análisis sobre la que se tomará la muestra de tipo no probabilística será basada en empresas mexicanas, personas morales, que hayan optado por aplicar el acreditamiento del artículo 5° de la LISR en el periodo aplicable de 2014 en adelante.

Para poder llevar a cabo el cálculo de dicho artículo, es necesario que se lleven a cabo ciertos factores:

1. La muestra tienen que ser personas morales mexicanas con inversiones en capitales extranjeros.
2. La empresa mexicana tuvo que haber recibido ingresos por dividendos de su afiliada en el extranjero a partir de 2014 y haber pagado impuestos en el extranjero por ello.
3. La empresa mexicana tuvo que haber optado por aplicar el cálculo del artículo 5° de la LISR en su declaración anual para poder acreditar el impuesto pagado en el extranjero.
4. La empresa tiene que estar abierta a proporcionar información del cálculo mediante cuestionario, que podría considerarse confidencial por la misma.

Estos factores disminuyen drásticamente la probabilidad de encontrar una muestra lo suficientemente amplia para poder llevar a cabo una recolección de datos comparativa mediante cuestionarios.

Por esto último se tomó la decisión de llevar a cabo la investigación mediante un caso de estudio comparativo, aplicando el estudio a escenarios hipotéticos que abarquen las variables del cálculo y aplicándolo con ingresos obtenidos de países con diferentes tasas impositivas, así como diversos sitios geográficos.

4.4 RECOLECCIÓN DE DATOS

Se tomarán un aproximado de 4 supuestos, donde se analicen casos prácticos de la aplicación del cálculo del artículo 5° LISR, utilizando como variante de los casos países con los que México tenga tratado para evitar la doble tributación; donde se analicen los dividendos que repartan 4 empresas extranjeras con tasa impositiva distinta a la del artículo 10 LISR, a una empresa mexicana; y por lo menos en 2 de esos casos la tasa sea mayor a la misma.

El cálculo se realizará a la determinación del impuesto sobre la renta anual de la empresa mexicana que recibió el dividendo del extranjero. La recolección de datos se hará por análisis de contenido.

Una vez elaborados los supuestos, se analizarán los resultados obtenidos para encontrar la respuesta a la hipótesis.

4.5 INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS



COMPARACION DE ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO POR LA OBTENCION DE DIVIDENDOS CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA



El presente análisis de contenido busca analizar la aplicación y los efectos de utilizar el cálculo de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero contra el impuesto sobre la renta del ejercicio de una persona moral.

Se analizan cuatro supuestos, en donde la empresa mexicana recibe la misma cantidad de dividendos de diferentes empresas situadas en el extranjero. El propósito del análisis es investigar las variaciones que se presentan al acreditar impuestos pagados en diversos países sobre una misma base o sobre un mismo ingreso.

PREGUNTA	ALEMANIA	SUIZA	BRASIL	SUDAFRICA
¿La empresa mexicana tributa doble sobre el mismo dividendo?	SI / NO	SI / NO	SI / NO	SI / NO
¿La obtención de dividendos tiene tratamiento especial derivado del tratado internacional firmado con el país correspondiente?	SI / NO	SI / NO	SI / NO	SI / NO
¿La aplicación del cálculo afecta positiva o negativamente a las finanzas de la empresa mexicana que recibe los dividendos?	POSITIVA / NEGATIVA	POSITIVA / NEGATIVA	POSITIVA / NEGATIVA	POSITIVA / NEGATIVA
¿Es conveniente o recomendable aplicar el cálculo del artículo 5° de la LISR cuando se obtengan ingresos por dividendos de este país?	SI / NO	SI / NO	SI / NO	SI / NO

CAPITULO V

ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN

Para efectos de la aplicación del modelo se utilizó la información financiera, los tratados internacionales y de ámbito fiscal nacional y extranjero, obtenida de los casos tipo señalados como muestra. A dicha información se le aplicó el siguiente procedimiento:

- a) Determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio 2015 a pagar sin utilizar el acreditamiento del artículo 5to de la LISR, y sin apegarse al tratado internacional firmado con el país extranjero.

- b) Determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio 2015 a pagar sin utilizar el acreditamiento del artículo 5to de la LISR, y apegándose al tratado internacional firmado con el país extranjero.

- c) Determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio 2015 a pagar utilizando el acreditamiento del artículo 5to de la LISR, y sin apegarse al tratado internacional firmado con el país extranjero.

- d) Determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio 2015 a pagar utilizando el acreditamiento del artículo 5to de la LISR, y apegándose al tratado internacional firmado con el país extranjero.

CASO 1

1.1 Características:

Persona moral mexicana que obtiene ingresos por dividendos de Persona moral alemana.

1.2 Información del caso:

- La persona moral alemana reparte dividendos al total de sus accionistas por un monto equivalente a \$5,000,000.00 de pesos, sin retención de ISR.
- La persona moral mexicana es tenedora del 15% de las acciones con derecho a voto de la persona moral alemana.
- La persona moral mexicana recibirá \$750,000.00 pesos, antes de aplicar retención de impuestos, por concepto de dividendos provenientes de la persona moral alemana.
- La persona moral mexicana no obtuvo ingresos acumulables ni aplicó deducciones autorizadas, sin tomar en cuenta los dividendos obtenidos de la persona moral alemana.
- Los dividendos repartidos por la empresa alemana provienen de utilidades que pagaron el impuesto corporativo correspondiente en el país extranjero.
- La tasa impositiva de impuesto corporativo de la persona moral alemana es de 15.825%.
- La tasa de retención en Alemania por repartir dividendos a personas morales extranjeras es de 26.375%.
- El tratado internacional firmado entre México y Alemania dicta que, para este caso, la tasa máxima de retención en el reparto de dividendos no podrá exceder el 5%.
- La persona moral mexicana cumple los requisitos previstos en la LISR y su reglamento para apegarse a los beneficios plasmados en el tratado internacional.

1.3 Procedimiento aplicado:

DETERMINACIÓN DE ISR 2015	Sin acreditamiento		Acreditamiento Art. 5 LISR	
	Sin tratado	Con tratado	Sin tratado	Con tratado
Dividendo distribuido	750,000.00	750,000.00	750,000.00	750,000.00
(*) Retencion %	26.375%	5%	26.375%	5%
(=) Retencion	197,812.50	37,500.00	197,812.50	37,500.00
Dividendo neto	552,187.50	712,500.00	552,187.50	712,500.00
Dividendo neto obtenido	552,187.50	712,500.00	552,187.50	712,500.00
(+) Impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	197,812.50	37,500.00
(+) Monto proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	141,000.00	141,000.00
(=) Ingresos acumulables	552,187.50	712,500.00	891,000.00	891,000.00
(*) Tasa ISR	30%	30%	30%	30%
(=) ISR propio	165,656.00	213,750.00	267,300.00	267,300.00
(-) Acreditamiento impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	197,813.00	37,500.00
(-) Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	69,487.00	141,000.00
(=) ISR a pagar	165,656.00	213,750.00	-	88,800.00
(=) Excedente de acreditamiento	-	-	-	-
*Aplicable a 10 años				
ISR a pagar	165,656.00	213,750.00	-	88,800.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero	197,812.50	37,500.00	197,812.50	37,500.00
(=) Total de impuesto pagado	363,468.50	251,250.00	197,812.50	126,300.00

1.4 Interpretación de resultados:

- Debido a que la tasa impositiva de México es mayor a la tasa de retención y a la tasa impositiva de Alemania, el máximo de impuesto que se debería pagar en la obtención de dividendos es por \$225,000 pesos en caso de no utilizar el acreditamiento (Dividendos repartidos brutos multiplicados por tasa impositiva de México).

- En los supuestos dónde no se está utilizando el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero se está tributando doble. Esto ya que la suma de los impuestos pagados en México con los impuestos pagados en Alemania es superior a los \$225,000.00 (revisar punto anterior).
- El mejor resultado obtenido es apegarse al tratado internacional y aplicar el acreditamiento del artículo 5to de la LISR. Aunque resulta un impuesto a pagar en México, la suma de los impuestos pagados en Alemania y los impuestos pagados en México es menor a la suma de los demás resultados.
- El aplicar el acreditamiento del impuesto extranjero sin apegarse al tratado internacional puede parecer atractivo; al calcular el impuesto de esta manera no se obtendría un impuesto a pagar en México. Sin embargo el impuesto a pagar en el extranjero es sustancialmente mayor al supuesto donde se opta por el acreditamiento del artículo 5to de la LISR y se apega a los beneficios del tratado internacional.

Nota: Ver anexo A y B para verificar el cálculo del límite del acreditamiento de los supuestos donde se opta por el acreditamiento del artículo 5to de la LISR.

CASO 2

2.1 Características:

Persona moral mexicana que obtiene ingresos por dividendos de Persona moral suiza.

2.2 Información del caso:

- La persona moral suiza reparte dividendos al total de sus accionistas por un monto de \$5,000,000.00 de pesos, sin retención de impuestos.
- La persona moral mexicana es tenedora del 15% de las acciones con derecho a voto de la persona moral suiza.
- La persona moral mexicana recibe \$750,000.00 pesos, sin aplicar retención de impuestos, por concepto de dividendos provenientes de la persona moral suiza.
- La persona moral mexicana no obtuvo ingresos acumulables ni aplicó deducciones autorizadas, sin tomar en cuenta los dividendos obtenidos de la persona moral suiza.
- Los dividendos repartidos por la empresa suiza provienen de utilidades que pagaron el impuesto corporativo correspondiente en el país extranjero.
- La tasa impositiva de impuesto corporativo de la persona moral suiza es de 56% (cifras de El economista-22 de octubre 2014).
- La tasa de retención en Suiza por repartir dividendos a personas morales extranjeras es de 35%.
- El tratado internacional firmado entre México y Suiza dicta que, para este caso, el reparto de dividendos se encuentra exento de retención.
- La persona moral mexicana cumple los requisitos previstos en la LISR y su reglamento para apegarse a los beneficios plasmados en el tratado internacional.

2.3 Procedimiento aplicado:

DETERMINACIÓN DE ISR 2015	Sin acreditamiento		Acreditamiento Art. 5 LISR	
	Normal	Tratado	Normal	Tratado
Dividendo distribuido	750,000.00	750,000.00	750,000.00	750,000.00
(*) Retencion %	35%	0%	35%	0%
(=) Retencion	262,500.00	-	262,500.00	-
Dividendo neto	487,500.00	750,000.00	487,500.00	750,000.00
Dividendo neto obtenido	487,500.00	750,000.00	487,500.00	750,000.00
(+) Impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	262,500.00	-
(+) Monto proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	954,525.00	954,525.00
(=) Ingresos acumulables	487,500.00	750,000.00	1,704,525.00	1,704,525.00
(*) Tasa ISR	30%	30%	30%	30%
(=) ISR propio	146,250.00	225,000.00	511,358.00	511,358.00
(-) Acreditamiento impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	225,000.00	-
(-) Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	286,358.00	511,358.00
(=) ISR a pagar	146,250.00	225,000.00	-	-
(=) Excedente de acreditamiento	-	-	-	-
*Aplicable a 10 años				
ISR a pagar	146,250.00	225,000.00	-	-
(+) Impuesto pagado en el extranjero	262,500.00	-	262,500.00	-
(=) Total de impuesto pagado	408,750.00	225,000.00	262,500.00	-

2.4 Interpretación de resultados:

- Debido a que la tasa de retención sobre el reparto de dividendos de Suiza es mayor a la tasa impositiva de México, el máximo de impuesto que se debería pagar en la obtención de dividendos es por \$262,500 pesos (Dividendos repartidos brutos multiplicados por tasa de retención de Suiza).

- Sólo cuando se opta por no apegarse al tratado internacional y no se opta por acreditar el impuesto en el extranjero, el contribuyente en cuestión entra en el supuesto de doble tributación.
- El apegarse al tratado sin acreditar el impuesto da como resultado un impuesto a pagar menor al máximo mencionado; por lo que, en este caso, no aplica la doble tributación. Y es importante mencionar que no se pagaría impuesto alguno en el extranjero.
- Aplicando el acreditamiento del impuesto pagado en Suiza sin apegarse al tratado internacional, no se pagaría impuesto alguno en México. Sin embargo, el impuesto pagado en el extranjero sería mayor al que se pagaría en México si no se optara por acreditar el impuesto extranjero y se optara por aplicar el tratado en contra de la doble tributación firmado entre Suiza y México.
- Debido a que el tratado internacional exenta de cualquier tipo de retención en reparto de dividendos, optar por el acreditamiento del artículo 5to de la LISR y apegarse al tratado internacional arroja como resultado que no se pagaría impuesto a pagar en el extranjero ni en México, al poder acreditar el impuesto corporativo pagado en Suiza por la generación de utilidades.

Nota: Ver anexo C y D para verificar el cálculo del límite del acreditamiento de los supuestos donde se opta por el acreditamiento del artículo 5to de la LISR.

CASO 3

3.1 Características:

Persona moral mexicana que obtiene ingresos por dividendos de Persona moral brasileña.

3.2 Información del caso:

- La persona moral brasileña reparte dividendos al total de sus accionistas por un monto de \$5,000,000.00 de pesos, sin retención de impuestos.
- La persona moral mexicana es tenedora del 15% de las acciones con derecho a voto de la persona moral brasileña.
- La persona moral mexicana recibe \$750,000.00 pesos, sin aplicar retención de impuestos, por concepto de dividendos provenientes de la persona moral brasileña.
- La persona moral mexicana no obtuvo ingresos acumulables ni aplicó deducciones autorizadas, sin tomar en cuenta los dividendos obtenidos de la persona moral brasileña.
- Los dividendos repartidos por la empresa brasileña provienen de utilidades que pagaron el impuesto corporativo correspondiente en el país extranjero.
- La tasa impositiva de impuesto corporativo de la persona moral brasileña es de 25%.
- La tasa de retención en Brasil por repartir dividendos a personas morales extranjeras es de 15%.
- El tratado internacional firmado entre México y Brasil dicta que, para este caso, la tasa máxima de retención en el reparto de dividendos no podrá ser mayor al 15%.
- La persona moral mexicana cumple los requisitos previstos en la LISR y su reglamento para apegarse a los beneficios plasmados en el tratado internacional.

3.3 Procedimiento aplicado:

DETERMINACIÓN DE ISR 2015	Sin acreditamiento		Acreditamiento Art. 5 LISR	
	Normal	Tratado	Normal	Tratado
Dividendo distribuido	750,000.00	750,000.00	750,000.00	750,000.00
(*) Retencion %	15%	15%	15%	15%
(=) Retencion	112,500.00	112,500.00	112,500.00	112,500.00
Dividendo neto	637,500.00	637,500.00	637,500.00	637,500.00
Dividendo neto obtenido	637,500.00	637,500.00	637,500.00	637,500.00
(+) Impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	112,500.00	112,500.00
(+) Monto proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	249,975.00	249,975.00
(=) Ingresos acumulables	637,500.00	637,500.00	999,975.00	999,975.00
(*) Tasa ISR	30%	30%	30%	30%
(=) ISR propio	191,250.00	191,250.00	299,993.00	299,993.00
(-) Acreditamiento impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	112,500.00	112,500.00
(-) Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	187,493.00	187,493.00
(=) ISR a pagar	191,250.00	191,250.00	-	-
(=) Excedente de acreditamiento	-	-	-	-
*Aplicable a 10 años				
ISR a pagar	191,250.00	191,250.00	-	-
(+) Impuesto pagado en el extranjero	112,500.00	112,500.00	112,500.00	112,500.00
(=) Total de impuesto pagado	303,750.00	303,750.00	112,500.00	112,500.00

3.4 Interpretación de resultados:

- Debido a que la tasa impositiva de México es mayor a la tasa de retención y a la tasa impositiva de Brasil, el máximo de impuesto que se debería pagar en la obtención de dividendos es por \$225,000 pesos (Dividendos repartidos brutos multiplicados por tasa impositiva de México).

- El tratado internacional en contra de la doble tributación firmado entre Brasil y México no ofrece beneficio alguno, ya que la tasa de retención de Brasil sobre el reparto de dividendos es idéntica a la tasa máxima de retención sugerida en el tratado internacional. En este caso, no hay diferencia entre optar y no optar por apegarse al tratado.
- En los cuatro supuestos, el impuesto a pagar en el extranjero será el mismo.
- Si se no se opta por no acreditar el impuesto pagado en el extranjero, la suma del impuesto pagado en México más el impuesto pagado en el extranjero provoca que se esté tributando doble sobre el mismo reparto.
- En el caso de que se opte por acreditar el impuesto pagado en el extranjero; el impuesto a pagar en México es de cero, por lo que el único impuesto pagado sería el del extranjero.

Nota: Ver anexo E y F para verificar el cálculo del límite del acreditamiento de los supuestos donde se opta por el acreditamiento del artículo 5to de la LISR.

CASO 4

4.1 Características:

Persona moral mexicana que obtiene ingresos por dividendos de Persona moral colombiana.

4.2 Información del caso:

- La persona moral colombiana reparte dividendos al total de sus accionistas por un monto de \$5,000,000.00 de pesos, sin retención de impuestos.
- La persona moral mexicana es tenedora del 15% de las acciones con derecho a voto de la persona moral colombiana.
- La persona moral mexicana recibe \$750,000.00 pesos, sin aplicar retención de impuestos, por concepto de dividendos provenientes de la persona moral colombiana.
- La persona moral mexicana no obtuvo ingresos acumulables ni aplicó deducciones autorizadas, sin tomar en cuenta los dividendos obtenidos de la persona moral colombiana.
- Los dividendos repartidos por la empresa colombiana provienen de utilidades que pagaron el impuesto corporativo correspondiente en el país extranjero.
- La tasa impositiva de impuesto corporativo de la persona moral colombiana es de 33%.
- La tasa de retención en Colombia por repartir dividendos a personas morales extranjeras es de 7%.
- El tratado internacional firmado entre México y Colombia dicta que, para este caso, el reparto de dividendos se encuentra exento de retención.
- La persona moral mexicana cumple los requisitos previstos en la LISR y su reglamento para apegarse a los beneficios plasmados en el tratado internacional.

4.3 Procedimiento aplicado:

DETERMINACIÓN DE ISR 2015	Sin acreditamiento		Acreditamiento Art. 5 LISR	
	Normal	Tratado	Normal	Tratado
Dividendo distribuido	750,000.00	750,000.00	750,000.00	750,000.00
(*) Retencion %	7%	0%	7%	0%
(=) Retencion	52,500.00	-	52,500.00	-
Dividendo neto	697,500.00	750,000.00	697,500.00	750,000.00
Dividendo neto obtenido	697,500.00	750,000.00	697,500.00	750,000.00
(+) Impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	52,500.00	-
(+) Monto proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	369,375.00	369,375.00
(=) Ingresos acumulables	697,500.00	750,000.00	1,119,375.00	1,119,375.00
(*) Tasa ISR	30%	30%	30%	30%
(=) ISR propio	209,250.00	225,000.00	335,813.00	335,813.00
(-) Acreditamiento impuesto retenido pagado en el extranjero	-	-	52,500.00	-
(-) Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	-	-	283,313.00	335,813.00
(=) ISR a pagar	209,250.00	225,000.00	-	-
(=) Excedente de acreditamiento	-	-	-	-
*Aplicable a 10 años				
ISR a pagar	209,250.00	225,000.00	-	-
(+) Impuesto pagado en el extranjero	52,500.00	-	52,500.00	-
(=) Total de impuesto pagado	261,750.00	225,000.00	52,500.00	-

4.4 Interpretación de resultados:

- Debido a que la tasa impositiva de México es mayor a la tasa de retención de Colombia, el máximo de impuesto que se debería pagar en la obtención de dividendos es por \$225,000 pesos (Dividendos repartidos brutos multiplicados por tasa impositiva de México).

- El apegarse al tratado internacional da como resultado el no pagar impuesto alguno en el extranjero de manera directa.
- Optar por el acreditamiento para acreditar el impuesto corporativo pagado en el extranjero por parte de la empresa que reparte los dividendos, da como resultado no pagar impuestos en México al momento de determinar el ISR propio del ejercicio. Si a la vez se opta por apegarse al tratado internacional, el impuesto total pagado será cero.
- La única manera en que la empresa caiga en el supuesto de doble tributación, es que no opte por acreditar el impuesto pagado en el extranjero, y a la vez opte por no apegarse al tratado internacional.
- En el supuesto de que la empresa opte por apegarse al tratado internacional, pero decida no acreditar el impuesto pagado en el extranjero, no se tributaría doblemente. Sin embargo el impuesto a pagar en México sería considerablemente mayor al que se pagaría si se optara por aplicar el acreditamiento del artículo 5to de la LISR, ya sea apegándose o no al tratado en contra de la doble tributación firmado entre México y Colombia.

Nota: Ver anexo G y H para verificar el cálculo del límite del acreditamiento de los supuestos donde se opta por el acreditamiento del artículo 5to de la LISR.

RESULTADO DEL PROCESO DE GESTIÓN

Una vez que se analizó el cálculo del artículo 5to de la LISR, se contesta el instrumento de recolección de datos con el mejor resultado obtenido en la aplicación del modelo, resultando de la siguiente manera:

PREGUNTA	ALEMANIA	SUIZA	BRASIL	SUDAFRICA
¿Las empresas tributan doble sobre el mismo dividendo?	NO	NO	NO	NO
¿La obtención de dividendos tiene tratamiento especial derivado del tratado internacional firmado con el país correspondiente?	SI	SI	NO	SI
¿La aplicación del cálculo afecta positiva o negativamente a las finanzas de la empresa mexicana que recibe los dividendos?	POSITIVA	POSITIVA	POSITIVA	POSITIVA
¿Es conveniente o recomendable aplicar el cálculo del artículo 5° de la LISR cuando se obtengan ingresos por dividendos de este país?	SI	SI	SI	SI

Con los datos obtenidos, sumado a la investigación realizada previo a la aplicación del instrumento, se cumple el objetivo general al analizar completamente el cálculo para determinar el límite de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero; y de esta manera demostrar la legalidad del mismo.

En la investigación previa a la aplicación se cumplió el primer objetivo específico al analizar, entre otras cosas, la iniciativa de reforma de 2014 por la que se expide la LISR donde se exponen las necesidades de los legisladores para reformar el anterior artículo 6to de la LISR, dando como resultado la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2014 donde se encuentra el cálculo para determinar el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero en contra del ISR propio de personas morales en su artículo 5to.

Tanto en la investigación previa, como en la aplicación del modelo de investigación, se tuvieron que analizar las variables de las fórmulas que integran el cálculo para poder aplicarlo correctamente y poder cumplir el resto de los objetivos específicos; cumpliendo de esta manera el segundo objetivo específico de la investigación.

Debido a que el tercer objetivo de la investigación es investigar casos específicos en los que se presente el cálculo establecido en el artículo 5º de la LISR donde se pueda ejemplificar el efecto del mismo en el cálculo de impuestos, lo que en otras palabras es la misma aplicación del modelo en sí; se cumple el objetivo satisfactoriamente.

El último objetivo, el cual es estudiar los tratados sobre la doble tributación que México ha firmado con otros países, se cumple parcialmente. Esto porque se analiza el modelo de tratado genérico de la OCDE en la investigación previa a la aplicación del modelo, y en la aplicación del modelo

sólo se estudian los tratados que se firmaron con los países de los supuestos determinados.

El instrumento de análisis prueba que la hipótesis de investigación es incorrecta puesto que no se comprueba; ya que el cálculo del artículo 5to de la LISR no transgrede los principios de doble tributación plasmados en los tratados internacionales.

CONCLUSIONES

Cuando una persona moral mexicana obtiene ingresos con fuente de riqueza en el extranjero, es de suma importancia considerar los impuestos pagados en el extranjero dentro de las finanzas de la empresa.

Es común que los contadores fiscalistas busquen disminuir los impuestos a pagar en México. Sin embargo, derivado de la investigación, se puede observar y comprobar que el evitar pagar impuestos a cuenta del Fisco Federal Mexicano no siempre es la mejor opción posible.

Ha quedado comprobado en la presente investigación que la acumulación de impuestos pagados en el extranjero sumados a los ingresos obtenidos en territorio nacional, así como en el extranjero, aumenta la base gravable y por tanto el impuesto del ejercicio.

Sin embargo el acreditamiento que procede a la acumulación de ingresos ayuda a disminuir el impuesto por pagar final, obteniendo, en la mayoría de los casos, un impuesto a pagar menor al que hubiera resultado de no aplicarse el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero.

Como ya se ha mencionado, cuando se obtienen ingresos por dividendos de empresas extranjeras se puede hacer un acreditamiento adicional al impuesto pagado, ya que el impuesto corporativo de la empresa extranjera se paga indirectamente, por la empresa mexicana, en la generación de utilidades. Este acreditamiento adicional es una opción que se recomienda altamente derivado de los resultados obtenidos.

Sobre los tratados internacionales, no se puede asegurar que apegándose al tratado internacional que México haya firmado con el país de que se trate se obtendrá un beneficio adicional al que marca la ley. Por otra parte, uno de los fines de un tratado internacional es buscar el beneficio de las empresas para promover la inversión, entre otros objetivos; por lo que es recomendable analizar el tratado internacional en busca de beneficios.

Los resultados obtenidos muestran que en caso de que el tratado internacional que aplique, en caso de haber uno, contenga beneficios aplicables a la retención por reparto de dividendos, la suma de impuestos pagados en el extranjero y en territorio nacional es considerablemente menor a los que se tuvieron que pagar de no apegarse al tratado; incluso habiendo casos en los que no se tuviera que pagar impuesto alguno.

PROPUESTA

En el caso de que el acreditamiento sea mayor al impuesto del ejercicio, una vez determinado los límites de acreditamiento, y determinado el impuesto que puede ser acreditable, el remanente que no podrá ser acreditable podrá aplicarse al impuesto del ejercicio de ejercicios futuros hasta un límite de 10 años.

Existe el caso de empresas mexicanas que obtienen ingresos del extranjero regularmente y derivado de eso tienen un impuesto acreditable mayor al impuesto del ejercicio. Cada ejercicio se está generando un remanente acreditable en ejercicios posteriores.

Por consecuencia, el remanente que podría ser acreditable no se utiliza por aplicarse el del ejercicio y se pierde, eventualmente, el derecho de disponer de ese saldo.

En el momento en que transcurre el periodo de ley, el saldo remanente se convierte en un gasto incurrido por la empresa en periodos posteriores. El impuesto que se paga en el extranjero es obligatorio, y la erogación del mismo es necesaria para poder obtener ingresos, en este caso dividendos.

Por consecuencia, la erogación del impuesto, que por el paso del tiempo deja de ser acreditable, se convierte en un gasto necesario para la generación de ingresos; que de acuerdo a la fracción I del artículo 27 de la LISR, el gasto se considera estrictamente indispensable.

La propuesta de la presente investigación es presentar un recurso legal para permitir la deducción del impuesto pagado en el extranjero que ha dejado de ser acreditable en el ejercicio en que esto suceda; debido a que en el ejercicio en que se obtuvo el ingreso se acumuló el impuesto pagado y no se pudo acreditar, por lo que se debería restar a los ingresos una vez que ya no se pueda disponer de este saldo, creando así una simetría fiscal.

Referencias Bibliográficas

- Alvarado Verdín, V. M. (2014). Ingeniería Económica: Nuevo Enfoque. México: Grupo Editorial Patria.
- Arroyo Amador, J. L. (2013). COMPENSACION, DEVOLUCION Y ACREDITAMIENTO DE Impuestos Federales. Recuperado de: <http://www.cadefi.com.mx/cursos/descargadearchivos/DEVOLUCIONES%20Y%20COMPENSACIONES/COMPENSACIONES.pdf>.
- Barberis, J. A. (1982). El concepto de tratado internacional. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Navarra.
- Barreiros, L. E., Lavopa, F., Pinto, M., Ricart, L. T. & Turyn, A. (2015). Las fuentes del derecho internacional: En la Era de la Globalización. EUDEBA.
- Barrera Fernández, A. (2013). Concepto de beneficiario efectivo, Puntos Finos, Abril, pág. 80-88.
- Bonet Pérez, J. (2010). Nociones básicas sobre el régimen jurídico internacional del trabajo. Huygens Editorial.
- Calderón Carrero, J. M. (2008). Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2008. CISS.
- Cavazos Ortiz, M. (2015). Recordatorio para reducir el Impuesto sobre la Renta. Recuperado de: <http://www.elfinanciero.com.mx/opinion/recordatorio-para-reducir-el-impuesto-sobre-la-renta.html>.
- Ceballos Morales, A. (2010). El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia, Cuadernos de Formación, Volumen 10/2010, pág. 31-40.
- Clickbalance.com (2015). 6 diferencias entre una persona física y una persona moral. Recuperado de: <https://clickbalance.com/blog/contabilidad-y-administracion/6-diferencias-entre-una-persona-fisica-y-una-persona-moral/>.
- Código Civil de la Federación (2016).
- Código Civil del Distrito Federal (2016).
- Código Fiscal de la Federación (2016).

- Código Nacional de Procedimientos Penales (2014).
- Colegio de Contadores Públicos de México (2013). Utilidades Cambiarias, Intereses y otros Ingresos Acumulables de las Personas Físicas, Boletín de la comisión de investigación fiscal, No. 182.
- Cossío Díaz J. R. (2008). Renta. Función de los acreditamientos en la mecánica del cálculo del impuesto relativo. Amparo en revisión 316/2008. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, pág. 638.
- Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la SHCP (1978). Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional.
- Dorantes Chávez, L. F. & Gómez Marín, M. E. (2014). México: Grupo Editorial Patria.
- Eiteman, D. K., Stonehill, A. I. & Moffett, M. H. (2011). Las Finanzas en Las Empresas Multinacionales. Pearson College Division.
- Emery, D. R. & Finnerty, J. D. (2000). Administración financiera corporativa. Pearson Education.
- Escobosa, M. R. (2013). Comentarios al Proyecto de Reforma Fiscal 2014, Real Estate Market & Lifestyle, No. 91, pág. 141 y 142.
- Eseverri, J. A. (2010). Algunos comentarios sobre la figura del acreditamiento. Comité Nacional Fiscal.
- Ferrer Grau, V. P. & García López, R. M. (2013). La fiscalidad internacional. Bibliolibrary Editorial
- Franco Gallardo, J. M. (2014). Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero por pago de dividendos a personas morales, Fisco actualidades, No. 8.
- García Nava, J. A. & Paredes Hernández L. M. (2014). Estrategias Financieras Empresariales. México: Grupo Editorial Patria.

- Gitman, L. J. (2003). Principios de administración financiera. Pearson Education.
- Gutiérrez Candiani, G. (2015). No nos hemos rendido en reducción de impuestos: Gutiérrez Candiani. Con Ciro Gómez Leyva. Recuperado de: <http://www.radioformula.com.mx/notas.asp?Idn=542052>.
- Herrán Ocampo, C. (2000). La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. Colombia: Pontificia Universidad Javeriana.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2015). LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2015 Texto y Comentarios. Comisión Fiscal 2013-2015.
- Invertir en Dividendos (2015). Tipos de dividendo y formas de pago. Recuperado de: <http://invertirendividendos.com/tipos-de-dividendo-y-formas-de-pago/>.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (1981).
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (2002).
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (2016).
- Ley General de Sociedades Mercantiles (2016).
- López Lozano, E. (2005). Aspectos contractuales y fiscales sobre sueldos y salarios. Ediciones Fiscales ISEF.
- Luna Guerra, A. (2011). Estudio práctico del régimen fiscal de dividendos. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Martín Marín, J. L. & Téllez Valle, C. (2014). Finanzas internacionales. Madrid: Ediciones Paraninfo, S.A.
- Monroy Cabra, M. G. (2002). Derecho internacional público. Temis.
- Morales Castro, A., Morales Castro, J. A. & Alcocer Martínez, F. R. (2014). Administración Financiera. México: Grupo Editorial Patria.
- Moreyra Suarez, R. (2004). TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION. Recuperado de: <http://goodrichriquelme.com/wp-content/uploads/2011/05/c2004.pdf>.

- Normas de Información Financiera (2016).
- Observador Fiscal (2009). Sabes que es el Régimen Fiscal Preferente (REFIPRE). Recuperado de: <http://observadorfiscal.blogspot.mx/2009/09/sabes-que-es-el-regimen-fiscal.html>.
- Ochoa Setzer, G. A. & Saldival del Angel, R. (2012). Administración Financiera correlacionada con las NIF. México, D.F.: McGraw-Hill Interamericana.
- Ortiz Luna, M. A. (2000). Acercamiento al Derecho. México: Grupo Editorial Patria.
- Otálora Uriquizi, C. (2009). Economía fiscal. México: Plural editors.
- Paquete Económico para el Ejercicio 2014 (2013).
- Paredes Sánchez, L. E. & Meade Hervert, O. (2014). Derecho Mercantil: Parte General y Sociedades. México: Grupo Editorial Patria.
- Pérez Chávez, J., Campero Guerrero, E. & Fol Olgún, R. (2005). Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos: Pérez Chávez, Campero, Fol. Tax Editores Unidos.
- Pérez-Carballo Veiga, J. F. (2015). La gestión financiera de la empresa. ESIC Editorial.
- Plascencia Rodríguez, J. F. (1999). El ISR: un análisis de sus elementos. México: CUCEA.
- PWC México (2014). Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica. PwC México.
- Ramírez Martínez, L. (2013). Los ingresos y su acumulación en el ISR. Recuperado de: <http://amfev.com/los-ingresos-y-su-acumulacion-en-el-isr/>.
- Rodrigo Hernández, A. J. & Casanovas y La Rosa, O. (2014). Compendio de Derecho Internacional Público. Tecnos.
- Sánchez Miranda, A. (2006). Aplicación Práctica del ISR e IMPAC Personas Morales. México: Ediciones Fiscales ISEF.

- Sánchez Piña, J. J. (2011). Nociones de derecho fiscal. México: Pac.
- Sánchez, V. M. (2010). Derecho internacional público. Huygens Editorial.
- Santandreu, E. & Santandreu, Pol. (2000) Manual de finanzas. Barcelona: Gestión 2000.
- Servicio de Administración Tributaria (2009). ¿Soy Persona Física o Persona Moral? Recuperado de: http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/6_388.html.
- Servicio de Administración Tributaria (2015). Casos Prácticos Declaración Anual 2014. Recuperado de: http://sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Documents/Casos_practicos_DA2014.pdf.
- Servicio de Administración Tributaria (2015). Personas Morales del Régimen General. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/regimen_general/Paginas/default.aspx.
- Siegel, J. J. (2014). Guía para invertir a largo plazo: La guía definitiva de estrategias que funcionan para ganar en Bolsa. Profit Editorial
- Westerfield Jaffe, R. (2012). Finanzas Corporativas. México, D.F.: McGraw-Hill Interamericana.

ANEXO A

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero sin apegarse a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	552,187.50
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retención	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos después del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa artículo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	197,812.50
Ingreso percibido por empresa mexicana		552,187.50
(+) Impuesto pagado en el extranjero		197,812.50
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		197,813.00
--	--	-------------------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		15.825%
C Impuesto		0.16
D Utilidad después de impuestos		0.84
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.1880
Utilidad que sirve de base para repartir dividendos después del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.1880
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		940,000.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retención	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos después del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	940,000.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	141,000.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retención	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	141,000.00
(=)		891,000.00
(*)	Tasa artículo 9 LISR	30%
(=)		267,300.00
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	197,813.00
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	69,487.00
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	69,487.00

ANEXO B

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero apegándose a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	637,500.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	112,500.00

Ingreso percibido por empresa mexicana		637,500.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		112,500.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		112,500.00
--	--	-------------------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		15.825%
C Impuesto		0.16
D Utilidad despues de impuestos		0.84
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.1880

Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.1880
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		940,000.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	940,000.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	141,000.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	141,000.00
(=)		891,000.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		267,300.00
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	112,500.00
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	154,800.00
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	141,000.00

ANEXO C

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero sin apegarse a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	487,500.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	262,500.00
Ingreso percibido por empresa mexicana		487,500.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		262,500.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		225,000.00
--	--	-------------------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		56.000%
C Impuesto		0.56
D Utilidad despues de impuestos		0.44
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		1.2727
Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		1.2727
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		6,363,500.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	6,363,500.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	954,525.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	954,525.00
(=)		1,704,525.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		511,357.50
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	225,000.00
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	286,357.50
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	286,358.00

ANEXO D

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero apegándose a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	750,000.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	-
Ingreso percibido por empresa mexicana		750,000.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		-
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero **-**

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		56.000%
C Impuesto		0.56
D Utilidad despues de impuestos		0.44
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		1.2727
Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		1.2727
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		6,363,500.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	6,363,500.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	954,525.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	954,525.00
(=)		1,704,525.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		511,357.50
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	-
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	511,357.50
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	511,358.00

ANEXO E

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero sin apegarse a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	637,500.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	112,500.00

Ingreso percibido por empresa mexicana		637,500.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		112,500.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		112,500.00
--	--	-------------------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		25.000%
C Impuesto		0.25
D Utilidad despues de impuestos		0.75
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.3333

Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.3333
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		1,666,500.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	1,666,500.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	249,975.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	249,975.00
(=)		999,975.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		299,992.50
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	112,500.00
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	187,492.50
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	187,493.00

ANEXO F

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero apegándose a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	637,500.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	112,500.00
Ingreso percibido por empresa mexicana		637,500.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		112,500.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		112,500.00
--	--	-------------------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		25.000%
C Impuesto		0.25
D Utilidad despues de impuestos		0.75
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.3333
Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.3333
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		1,666,500.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	1,666,500.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	249,975.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	249,975.00
(=)		999,975.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		299,992.50
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	112,500.00
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	187,492.50
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	187,493.00

ANEXO G

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero sin apegarse a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	697,500.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	52,500.00
Ingreso percibido por empresa mexicana		697,500.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		52,500.00
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		52,500.00
--	--	------------------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		33.000%
C Impuesto		0.33
D Utilidad despues de impuestos		0.67
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.4925
Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.4925
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		2,462,500.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	2,462,500.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	369,375.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	369,375.00
(=)		1,119,375.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		335,812.50
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	52,500.00
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	283,312.50
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	283,313.00

ANEXO H

Límites de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero apegándose a tratado internacional

DN= Dividendo neto obtenido por la empresa mexicana	=	750,000.00
D= Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	=	750,000.00
U= Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	=	5,000,000.00
T= Tasa articulo 9 LISR	=	30%
Ret= Impuesto pagado en el extranjero	=	-
Ingreso percibido por empresa mexicana		750,000.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero		-
(=) Base para determinar límite de acreditamiento		750,000.00
(*) Tasa ISR artículo 9 LISR (2014)		30%
(=) Límite de impuesto pagado en el extranjero acreditable contra ISR		225,000.00

ID= Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero		-
--	--	----------

A Base Impuesto		1
B Tasa Impuesto		33.000%
C Impuesto		0.33
D Utilidad despues de impuestos		0.67
A/D= Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.4925
Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo		5,000,000.00
Factor para determinar el impuesto sobre la renta corporativo - 1		0.4925
IC= Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera		2,462,500.00

	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(/)	Utilidad que sirve de base para repartir dividendos despues del isr corporativo	5,000,000.00
(=)	Cociente	0.15
(*)	Impuesto corporativo pagado por la empresa extranjera	2,462,500.00
	Monto proporcional del impuesto sobre la renta	
MPI=	pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	369,375.00
	Dividendo obtenido sin disminuir la retencion	750,000.00
(+)	Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero	369,375.00
(=)		1,119,375.00
(*)	Tasa articulo 9 LISR	30%
(=)		335,812.50
(-)	Impuesto máximo acreditable de impuesto pagado en el extranjero	-
LA=	Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos	335,812.50
	Acreditamiento proporcional impuesto pagado por empresa extranjera	335,813.00