

Pago de dividendos de manera anticipada

Aspectos por considerar



L.C. Jorge Camarena Cedeño, Gerente del Área Fiscal de Garrido Licon y Asociados

Actividades: Asesor fiscal de empresas nacionales e internacionales, así como apoyo técnico en la firma
Tiene más de nueve años de experiencia en el área fiscal

INTRODUCCIÓN

Pese a que legalmente es posible que las personas morales distribuyan dividendos o utilidades de manera anticipada previo al cierre de cada ejercicio, en la actualidad es poco común que las sociedades aprovechen esta posibilidad jurídica, lo cual se debe, primordialmente, a que desconocen las implicaciones jurídicas y/o fiscales que derivarían de esos pagos anticipados.

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece que la distribución de utilidades solamente puede hacerse una vez que han sido aprobados los estados financieros que reflejen esas utilidades:

Artículo 19. *La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. ...Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido,*

o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otras mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.

Así las cosas, en el caso de que se desee pagar dividendos o utilidades de manera anticipada en un determinado momento del ejercicio, el mismo procedería legalmente siempre que se aprueben por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros parciales que reflejen las utilidades que se pretenden distribuir de manera anticipada, a la fecha de su reparto.

Es decir, el monto de las utilidades o dividendos que se anticiparán debe ser consistente con las utilidades generadas a esa fecha, según los estados financieros aprobados, pues en caso de anticiparse un monto mayor, este no produciría efectos legales, y tanto la sociedad como sus acreedores podrían desconocer ese anticipo y exigir su devolución.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) señala que las personas morales que distribuyan dividen-

dos o utilidades deberán determinar y pagar el impuesto sobre la renta (ISR) correspondiente.

Para estos efectos, el artículo 10 de esa ley establece la mecánica aplicable para determinar el impuesto a pagar por la distribución de dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (Cufin), la cual sería el supuesto aplicable a los pagos anticipados de dividendos o utilidades, previo al cierre del ejercicio y a la determinación de la Utilidad Fiscal Neta (Ufin) del mismo.

DETERMINACIÓN DEL ISR POR PAGO DE DIVIDENDOS ANTICIPADOS

Artículo 10 de la LISR

Los párrafos primero y tercero del artículo 10 de la LISR, establecen que el impuesto a pagar por las personas morales respecto de los dividendos o utilidades que distribuyan no provenientes de la Cufin, se determinará aplicando la tasa corporativa del 30% sobre el monto del dividendo pagado adicionado con el impuesto correspondiente; para tal efecto, el monto del dividendo pagado se multiplicará por el factor de 1.4286 y al resultado obtenido se le aplicará la tasa mencionada:

Artículo 10. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 9 de esta Ley. ...

...

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece la presente Ley.

...

De manera esquemática:

Dividendos o utilidades pagados por la persona moral (no provenientes de la Cufin)

por:

1.4286 (factor de piramidación)

por:

30% (tasa corporativa del ISR)

igual:

ISR a pagar por la persona moral

El impuesto así determinado tendrá el carácter de pago definitivo, y se deberá enterar por la persona moral a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que se hubiesen pagado los dividendos o utilidades, de conformidad con el cuarto párrafo del citado artículo.

Ahora bien, para el caso que nos ocupa, el ISR correspondiente a los anticipos de dividendos o utilidades que pague una persona moral durante el ejercicio fiscal, al no ser provenientes de la Cufin, toda vez que son anticipos pagados previamente al cierre de ese ejercicio y a la determinación de la Ufin respectiva, se deberá determinar de acuerdo con la mecánica del cálculo descrita anteriormente.

A manera de ejemplo, en el caso hipotético de una sociedad que pagase un anticipo de dividendos o utilidades por un monto de \$100,000 en el mes de junio del ejercicio fiscal corriente, el impuesto se determinaría de la siguiente manera:

Concepto	Monto
Dividendo pagado por anticipado	\$100,000
por:	
Factor de piramidación	1.4286
igual:	
Base del impuesto	142,860
por:	
Tasa corporativa del ISR	30%
igual:	
ISR a pagar por la sociedad	42,858

El impuesto determinado de acuerdo con la tabla anterior tendría que ser enterado por la sociedad a más tardar el día 17 de julio del ejercicio fiscal corriente.



Para tal efecto, el impuesto se deberá enterar a través del Sistema de Declaraciones y Pagos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), bajo la obligación "ISR POR DIVIDENDOS":

Otras Obligaciones Factibles a Declarar

Descripción	Fecha de Vencimiento
<input type="checkbox"/> ISR POR CONSOLIDACIÓN	17/01/2017

Descripción	Fecha de Vencimiento
<input type="checkbox"/> ISR PERSONAS MORALES	19/01/2017
<input checked="" type="checkbox"/> ISR POR DIVIDENDOS	19/01/2017
<input type="checkbox"/> ISR RETENCIONES POR SALARIOS	19/01/2017
<input type="checkbox"/> ISR RETENCIONES POR ASIMILADOS A SALARIOS	19/01/2017

Adicionalmente a todo lo anterior, es importante mencionar que en caso de que los anticipos de dividendos o utilidades se le distribuyan a socios o accionistas residentes en el extranjero o personas físicas, la persona moral que los pague (distinta de una sociedad civil o asociación civil, en el caso de socios o accionistas personas físicas), deberá retener un ISR adicional equivalente al 10% del dividendo a pagar, de conformidad con lo establecido en los artículos 140, segundo párrafo y 164 de la LISR.

Para tal efecto, el impuesto retenido se deberá enterar junto con el pago provisional del periodo que corresponda (a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que se hayan pagado los dividendos), a través del Sistema de Declaraciones y Pagos del SAT, bajo la obligación "ISR RETENCIONES POR DIVIDENDOS":

Presentación de la declaración ▾ Consultas ▾ Consulta de Mis Cuentas Arrendamiento ▾

<input type="checkbox"/> ISR PERSONAS MORALES. RÉGIMEN DE LOS COORDINADOS. IMPUESTO DE SUS INTEGRANTES	17/11/2020
<input checked="" type="checkbox"/> ISR RETENCIONES POR DIVIDENDOS	17/11/2020
<input type="checkbox"/> IEPS POR BEBIDAS ALCOHÓLICAS	17/11/2020

ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO POR DIVIDENDOS ANTICIPADOS

En términos del artículo 10, fracción I, quinto párrafo de la LISR, la persona moral que hubiese pagado el ISR por dividendos o utilidades en los términos del primer párrafo de ese numeral podrá acreditar el impuesto pagado contra el ISR anual que resulte a su cargo en el mismo ejercicio.

Para esos efectos, el impuesto que no se pueda acreditar en el mismo ejercicio será acreditable en los dos ejercicios siguientes, contra el ISR anual y los pagos provisionales de los mismos.

Cuando no se acredite en un ejercicio el impuesto pagado por dividendos pudiendo haberlo hecho, se perderá el derecho de acreditamiento respecto del monto que se pudo haber acreditado.

Lo anterior se establece de manera textual en la citada disposición:

Artículo 10. ...

...

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

I. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.

El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

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

...

En ese mismo sentido, la fracción II del quinto párrafo del artículo 10 de la LISR, señala que en el ejercicio en el que la persona moral acredite el ISR pagado por dividendos o utilidades no provenientes de la Cufin, se deberá disminuir de la Ufin que se determine respecto de ese ejercicio, el monto de los dividendos o utilidades pagados que corresponda al ISR acreditado. Para tal efecto, se dividirá el monto del impuesto acreditado en el ejercicio entre el factor de 0.4286:

Artículo 10. ...

...

II. Para los efectos del artículo 77 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4286.

...

Siguiendo el mismo ejemplo que se utilizó para la determinación del ISR por el pago de dividendos o utilidades de manera anticipada, y partiendo del supuesto de que el ISR pagado por los dividendos se acreditaría en su totalidad en el mismo ejercicio fiscal, el monto a disminuir de la Ufin de ese ejercicio se determinaría de la siguiente manera:

Concepto	Monto
ISR acreditado en el ejercicio	\$42,858
entre:	
Factor de piramidación	0.4286
igual:	
Dividendo a disminuir de la Ufin	100,000

IMPLICACIONES EN MATERIA DEL CFDI

Las personas morales que paguen dividendos o utilidades están obligadas a emitir los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) correspondientes a esos pagos, de acuerdo con lo establecido por la fracción XI, inciso b) del numeral 76 de la LISR, el cual señala:

Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

...

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

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

b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, comprobante fiscal en el que se señale su monto, el impuesto sobre la renta retenido en términos de los artículos 140 y 164 de esta Ley, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 77 y 85 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades



a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de la misma. Este comprobante se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

...

De la citada disposición, se desprende que la persona moral deberá efectuar el pago de los dividendos o utilidades mediante cheque nominativo a nombre de cada socio o accionista, o mediante transferencia electrónica.

Asimismo, se establece que la sociedad deberá expedir a los socios o accionistas el CFDI que ampare el monto de los dividendos o utilidades que se les paguen, los cuales deberán reflejar el monto del ISR que se les retenga en caso de ser personas físicas o residentes fiscales en el extranjero, así como también esa persona moral deberá señalar si los dividendos pagados provienen o no de la Cufin.

Para estos efectos, la guía de llenado de los CFDI, contenida en el anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), establece que el comprobante fiscal digital por el pago de dividendos o utilidades se deberá emitir utilizando la clave 14 "Dividendos o utilidades distribuidas", seguida de la clave 01 "Proviene de CUFIN" o 02 "No proviene de CUFIN", según sea el caso.

En ese sentido, cabe señalar que para el caso que nos ocupa, el CFDI se deberá emitir utilizando la clave 02 "No proviene de CUFIN", debido a que se trata de dividendos o utilidades pagadas de manera anticipada, previo a la determinación de la Ufin del ejercicio correspondiente.

Es importante señalar que lo anterior no sería aplicable sobre los anticipos de rendimientos o utilidades que paguen las sociedades y asociaciones civiles, a sus socios o asociados que sean personas físicas.

CONCLUSIONES

Las personas morales que paguen dividendos o utilidades de manera anticipada deberán determinar y pagar el impuesto correspondiente en términos del artículo 10 de la LISR, el cual tendrán derecho a acreditar contra el ISR anual a su cargo del mismo ejercicio en el que se paguen los dividendos o, en su caso, en los dos ejercicios siguientes cuando no sea posible hacerlo en su totalidad en el mismo ejercicio.

Se deberá realizar la retención del 10% adicional del ISR respecto de aquellos dividendos o utilidades anticipados a socios o accionistas residentes en el extranjero o personas físicas, cuando en este último caso, la persona moral que los pague sea distinta de una sociedad civil o asociación civil.

La persona moral que anticipe dividendos o utilidades deberá emitir el CFDI correspondiente a los socios o accionistas que perciban esos anticipos, señalando en los mismos el monto del ISR que se retenga en caso de ser personas físicas o residentes fiscales en el extranjero, y que los dividendos pagados no provienen de la Cufin por tratarse de anticipos (lo anterior no sería aplicable respecto de los anticipos de utilidades que paguen las sociedades o asociaciones civiles, a sus socios o asociados que sean personas físicas). •

