

**AMPARO EN REVISIÓN 665/2016**

**QUEJOSA: GEORGINA HERNÁNDEZ  
CASTILLO**

VISTO BUENO  
SR. MINISTRO

**PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA**

COTEJÓ

**SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO**

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al emite la siguiente:

**S E N T E N C I A**

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 665/2016, promovido en contra del fallo dictado el veinticuatro de noviembre de dos mil quince, por el Juez Decimoprimer de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en el juicio de amparo indirecto \*\*\*\*\*.

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar si el artículo 140, segundo párrafo, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**I. ANTECEDENTES DEL CASO**

1. El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y se abrogan la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Depósitos en Efectivo, en particular el artículo 140, segundo párrafo, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. El dieciséis de julio de dos mil quince, \*\*\*\*\*, presentó vía electrónica la declaración provisional de impuestos federales, relativa al periodo de junio de dos mil quince, en la que declaró por concepto de impuesto sobre la renta la retención del 10% que realizó a su socia accionista **Georgina Hernández Castillo**.

### II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

3. **Juicio de amparo indirecto.** Inconforme con lo anterior, **Georgina Hernández Castillo** por escrito presentado el diecisiete de julio de dos mil quince,<sup>1</sup> ante la **Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, México, Distrito Federal**, solicitó en amparo y protección de la justicia federal.
4. La quejosa señaló como garantías violadas en su perjuicio, las previstas en el artículo 1º, párrafos uno, dos y tres, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 11, arábigo 1º y 24 de la Convención Americana de los Derechos Humanos.
5. Asimismo, como autoridades responsables y actos reclamados señaló los siguientes:
  - a) Del Congreso de la Unión, la discusión, aprobación y expedición del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece, en el Diario Oficial de la Federación, por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y

---

<sup>1</sup> Cuaderno de amparo indirecto \*\*\*\*\*, foja 2.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, en lo particular, lo establecido en el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX.

b) Del Presidente de la República, la promulgación, publicación y ejecución del citado decreto.

c) Del Secretario de Gobernación, el refrendo del decreto mencionado.

d) Del Director del Diario Oficial de la Federación, la publicación del decreto reclamado.

6. Por razón de turno, correspondió conocer al **Juzgado Decimoprimer de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal**, quien por acuerdo de veintiuno de julio de dos mil quince,<sup>2</sup> admitió la demanda de amparo y la radicó con el número \*\*\*\*\*.
7. Al respecto, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como motivo de sobreseimiento el previsto en el artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo, al estimar que no son ciertos los actos que se le reclaman.
8. Por su parte, la Cámara de Senadores al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales de improcedencia las previstas en el artículo 61, fracción XII y XXIII, de la Ley de Amparo, al considerar: **a)** que las normas reclamadas no causan una afectación a la quejosa, pues estima necesario que primero se realice el reparto de utilidades o de dividendos, lo cual no se ha hecho y se tendrá que hacer cuando realice su declaración anual correspondiente al ejercicio de dos mil catorce, y **b)** que el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le podría afectar hasta que presente la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2014 y no antes.

---

<sup>2</sup> Ibidem, foja 37.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

9. Finalmente, el Secretario de Gobernación y el Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, al rendir sus informes justificados como autoridades responsables en el juicio de amparo, no plantearon causales de improcedencia, sin embargo, señalaron que la quejosa no impugnó por vicios propios los actos que se les atribuyen, consistentes en el refrendo y publicación del Decreto, por lo que solicitaron se les dejara de tener como autoridades responsables.
10. Seguidos los trámites de ley, el veinticuatro de noviembre de dos mil quince, el Juzgado de Distrito dictó sentencia,<sup>3</sup> en la que desestimó las causales de improcedencia y resolvió: **i)** sobreseer en el juicio de amparo, respecto: **a)** del acto consistente en la ejecución del Decreto, atribuido al Presidente de la República; **b)** de los actos consistentes en el refrendo y publicación del Decreto, atribuidos al Secretario de Gobernación, Presidente de la República y Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, y, **ii)** conceder el amparo a la quejosa respecto del artículo 140, segundo párrafo, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el efecto de que se desincorporara de su esfera jurídica, la obligación tributaria prevista en la porción normativa, esto es, la aplicación de la tasa adicional del 10%, para que no se aplique en lo presente o en lo futuro, durante su vigencia, y como consecuencia se le devuelva la cantidad de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* M.N.), retenida en la aplicación del precepto declarado inconstitucional.
11. **Recursos de revisión.** Inconforme con esta resolución, la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, interpuso recurso de revisión el tres de diciembre de dos mil quince,<sup>4</sup> ante la **Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, México, Distrito Federal.**

---

<sup>3</sup> Ibídem, foja 115.

<sup>4</sup> Cuaderno de amparo en revisión \*\*\*\*\*, foja 3.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

12. Asimismo, el Presidente de la República, interpuso recurso de revisión el nueve de diciembre de dos mil quince,<sup>5</sup> ante la **Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito, México, Distrito Federal**.
13. Mediante oficios números **50846-XV y 51337-XV**, el juez del conocimiento remitió los recursos de revisión al **Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito**, quien mediante acuerdos de quince de diciembre de dos mil quince<sup>6</sup> y cinco de enero de dos mil dieciséis<sup>7</sup>, tuvo por admitidos los recursos de revisión.
14. Por escrito presentado el veintidós de diciembre de dos mil quince<sup>8</sup>, ante la Oficina de Correspondencia Común de los **Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, México, Distrito Federal**, la quejosa realizó manifestaciones respecto de los recursos de revisión interpuestos por las autoridades responsables en el juicio de amparo, mismas que el tribunal del conocimiento tuvo por formuladas mediante acuerdo de seis de enero de dos mil dieciséis<sup>9</sup>.
15. Mediante acuerdo de nueve de febrero de dos mil dieciséis<sup>10</sup>, el **Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito**, ordenó remitir los autos al **Séptimo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México**, quien por auto de dieciocho de febrero de dos mil dieciséis<sup>11</sup>, quien los tuvo por recibidos, registrando el expediente auxiliar con el número **\*\*\*\*\***.
16. El tribunal auxiliar mediante sentencia de veintitrés de mayo de dos mil dieciséis<sup>12</sup>, resolvió: i) dejar firme el sobreseimiento decretado en el juicio de amparo; **ii)** que no se advertía causales de improcedencia pendientes de

---

<sup>5</sup> Ibídem, foja 26.

<sup>6</sup> Ibídem, foja 17.

<sup>7</sup> Ibídem, foja 64.

<sup>8</sup> Ibídem, foja 75.

<sup>9</sup> Ibídem, foja 219.

<sup>10</sup> Ibídem, foja 222.

<sup>11</sup> Ibídem, foja 229.

<sup>12</sup> Ibídem, foja 232.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

estudio; **iii)** que es incompetente para resolver los recursos de revisión respecto del tema de constitucionalidad del artículo 140, segundo párrafo, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y; **iv)** remitir los autos a la Suprema Corte.

17. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de veintiuno de junio de dos mil dieciséis,<sup>13</sup> lo registró con el número 665/2016, ordenó notificar a las autoridades responsables y señaló que mediante sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, celebrada por el Tribunal del Pleno de este Alto Tribunal, se acordó crear bajo la supervisión del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, la Comisión número 77 de Secretarios de Estudio y Cuenta -"Impuesto sobre la Renta dos mil catorce (Tercera)"-, en la cual se incluyó el tema de: "*Sobretasa a los dividendos pagados a personas físicas residentes en México (artículo 140, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta)*", reservando el turno del asunto sin que ello implicara la suspensión del procedimiento.
18. El trece de junio de dos mil dieciséis, en sesión privada celebrada por el Tribunal Pleno del conocimiento, se aprobó la propuesta consistente en que los asuntos asignados a las comisiones fiscales, incluida la número 77, se resolvieran por la Sala de la adscripción del Ministro encargado.
19. Con fecha catorce de agosto de dos mil diecisiete<sup>14</sup>, esta Primera Sala, se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.

### III. COMPETENCIA

20. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución

---

<sup>13</sup> *Ibíd.*, foja 156.

<sup>14</sup> *Ibíd.*, foja 189.

## **AMPARO EN REVISIÓN 665/2016**

Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo vigente; 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los Puntos Primero, Segundo, fracción III y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en un juicio de amparo en materia administrativa, en el que se cuestionó la constitucionalidad del artículo 140, segundo párrafo, en relación con el Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

21. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento dispone que – al igual que los amparos directos en revisión- los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas.

### **IV. OPORTUNIDAD**

22. Es innecesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos los recursos de revisión por las autoridades Presidente de la República y Cámara de Senadores, habida cuenta de que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos.<sup>15</sup>

### **V. LEGITIMACIÓN**

23. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no hace pronunciamiento al respecto, toda vez que el tribunal colegiado del

---

<sup>15</sup> Cuaderno amparo en revisión \*\*\*\*\*, fojas 235 reverso a 236 reverso.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

conocimiento se ocupó de este tema concluyendo que las autoridades recurrentes, están legitimadas para hacer valer los recursos de revisión<sup>16</sup>.

### VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

24. A fin de resolver el presente amparo en revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hizo valer la quejosa en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos de los recursos de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado.
25. **Demanda de amparo.** La quejosa en el amparo indirecto **\*\*\*\*\***, relativo a la inconstitucionalidad del artículo 140, segundo párrafo, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, formuló los siguientes conceptos de violación:

**PRIMERO.** Que el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre dividendos o utilidades distribuido por las personas morales residentes en México.

Que además, las personas morales estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, lo que viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en relación con el numeral 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Que dicha porción normativa impone una carga tributaria del 10% adicional únicamente a los accionistas que son personas físicas, como es el caso de la quejosa, más no a los accionistas que tienen el carácter de personas morales, no obstante que ambos pueden actualizar el mismo hecho imponible, como lo es, la distribución de dividendos, lo que se traduce en un trato diferente de forma injustificada.

---

<sup>16</sup> Ibídem, foja 236 reverso.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

**SEGUNDO.** Que el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, toda vez que al establecer un impuesto adicional del 10% coloca en una situación de desigualdad fiscal a las personas físicas que perciben dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México provenientes de actividades empresariales o profesionales realizadas a través de ellas, frente a las personas físicas que perciben ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales realizadas directamente por ellas, porque éstas causan el impuesto sobre la renta aplicándoles únicamente a esos ingresos la tarifa que tiene una tasa máxima del 35%, lo cual resulta inequitativo e inconstitucional.

**TERCERO.** Que de conformidad con el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México, asimismo establece que dicho pago tendrá el carácter de definitivo, lo que genera que los contribuyentes personas físicas que reciban dividendos o utilidades no tributen conforme a su verdadera capacidad contributiva ni de manera proporcional, toda vez que no se permite el acreditamiento del impuesto sobre la renta en la declaración anual, como es el caso en concreto de la quejosa, lo cual violenta la garantía de proporcionalidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Que al limitar injustificadamente el derecho al acreditamiento del impuesto adicional del 10% por dividendos, al considerarlo como un pago definitivo, viola proporcionalidad tributaria, contenida en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en virtud de que la proporcionalidad tributaria demanda que se reconozca la prioridad a la posibilidad de recuperar un impuesto pagado anticipadamente por conceptos que no son considerados ingreso –sino que son gravados en tanto utilidad financiera repartida, si ya se han dado las condiciones que hacen

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

tributara a los valores correspondientes cuando se han traducido en un ingreso gravado por la ley tributaria.

**CUARTO.** Que el régimen de dividendos previsto en el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es contrario a lo establecido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, por el hecho de que solo resulta aplicable esa sobretasa del 10% a los dividendos pagados por personas físicas residentes en México, por lo que hay un trato inequitativo, además que no atiende a la verdadera capacidad contributiva, violando por ende el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que ésta no se modifica de forma diferente si las utilidades proviene de un residente en el extranjero o en México.

**QUINTO.** Que en el segundo párrafo, del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se señala si el pago que se llegue a realizar correspondiente al 10% adicional, pueda ser acreditado o no contra el impuesto que se determine en su declaración anual, crea un verdadero esto de incertidumbre e inseguridad jurídica.

**SEXTO.** Que el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio del derecho humano a la vida digna, prevista en el artículo 11, arábigo 1º, de la Convención Americana sobre Derecho Humanos, toda vez que al incrementarse sin justificación alguna el pago adicional del impuesto en un 10%, hace que se reduzca la capacidad de la quejosa a llevar una vida digna, puesto que se le reduce su capacidad económica y con ello poder hacer frente a sus necesidades diarias básicas.

**SÉPTIMO.** Que el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que impone la carga tributaria del impuesto del 10% adicional, provoca un esquema inequitativo, ya que las personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales no están sujetas al pago el mismo.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

**OCTAVO.** Que el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que el impuesto solo será aplicable a utilidades generadas a partir de 2014, posteriormente se liga la aplicación de la norma al saldo de CUFIN que tenga la persona moral al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

Que dicha disposición transitoria no evita del todo la aplicación retroactiva de este nuevo gravamen, ya que el mismo no impide que se aplique el impuesto a la distribución de utilidades generadas con anterioridad a su vigencia, en la medida que éstas hayan sido superiores a las reflejadas en la CUFIN.

Que se deberá considerar que aplicar el impuesto a utilidades contables generadas antes de dos mil catorce, resulta violatorio a la garantía de irretroactividad de la ley.

26. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juzgado Decimoprimer de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, mediante sentencia de veinticuatro de noviembre de dos mil quince, sobreseyó en el juicio de amparo y concedió el amparo a la quejosa, fueron las siguientes:

En el Considerando Tercero, el juzgado de distrito señaló que el Presidente de la República negó el acto que se le reclama, consistente en la ejecución Decreto impugnado.

Indicó, que por su parte, la quejosa no acreditó con algún medio de prueba que la autoridad mencionada hubiera realizado algún acto de ejecución en su contra, por lo que estimó que el juicio de amparo debía sobreseerse, en términos del artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo.

Además, precisó que si bien la quejosa impugna las normas con el carácter de heteroaplicativas, el acto de aplicación consiste en la

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

retención que efectuó la empresa denominada \*\*\*\*\*, sobre el diez por ciento (10%) de la cantidad que le correspondía por pago de dividendos provenientes de la cuenta de utilidad neta (CUFIN), que a la vez enteró al fisco Federal, como se deduce del comprobante que obra agregado a foja 33 de autos, por lo que tales actos (retención y entero) no son atribuibles al Presidente de la República, sino a un particular autorizado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que subsista la negativa formulada por la responsable.

En el Considerando Cuarto, el juzgado de distrito refirió que la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, el Presidente Constitucional, el Secretario de Gobernación y el Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, al rendir informe con justificación manifestaron que son ciertos los actos reclamados consistentes en la discusión, aprobación, expedición, promulgación, refrendo y publicación del Decreto impugnado.

Señaló, que la existencia de la disposición legal combatida se encuentra acreditada con la publicación en el órgano de difusión oficial, dado que constituye un hecho notorio, en términos de los artículos 86 y 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En el Considerando Quinto, el juzgado de distrito precisó que el estudio de las causas de improcedencia, de oficio o a petición de parte, es una cuestión de orden público y de estudio preferente, de conformidad con el artículo 62 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 constitucionales.

De oficio advirtió que en relación con el refrendo y publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso 108, fracciones III y VIII, de la Ley de Amparo, ya que la quejosa no formuló conceptos de violación para combatir dichos actos.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Que del escrito inicial de demanda dedujo que la quejosa no satisfizo las premisas indicadas, dado que no formuló argumento alguno dirigido a demostrar que el refrendo y la publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta ocasionó una afectación en su esfera de derechos, con lo que se acredita la hipótesis de improcedencia y, por ende, debe sobreseerse en el juicio respecto de tales actos, atribuidos al Secretario de Gobernación, Presidente de la República y Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, de conformidad con los artículos 61, fracción XXIII, en relación con el 108, fracciones III y VIII, de la Ley de Amparo.

En el Considerando Sexto, la Cámara de Senadores señaló que se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, ya que los preceptos reclamados no ocasionan a la quejosa una afectación o perjuicio, pues para que éste se configure es necesario, primero, que se realice un reparto de utilidades o dividendos, lo que, asegura, no ha ocurrido, así como que será hasta la presentación de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce cuando se configure la afectación.

El ordenamiento reclamado (Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el once de diciembre de dos mil trece), entró en vigor el uno de enero de dos mil catorce, de conformidad con el artículo Primero Transitorio de la misma ley.

Los numerales transcritos establecen un gravamen a cargo de las personas físicas que tengan la calidad de socios o accionistas de una empresa, cuando perciban utilidades o dividendos de ésta.

El artículo 140 mencionado prevé la mecánica de pago que consiste en que la propia empresa, cuando distribuya las dividendos o utilidades, retendrá el 10% que correspondan a la persona física y lo enterará al

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Fisco Federal conjuntamente con el pago provisional del periodo correspondiente.

En este contexto, la norma reclamada reviste la naturaleza de heteroaplicativa, ya que se requiere, en primer lugar, que la empresa de la que se ostenta socio o accionista la quejosa haya obtenido utilidades o dividendos, en segundo lugar, que los haya distribuido y que, por ende, haya retenido el 10% que marca el dispositivo legal y, en tercer lugar, que haya enterado el impuesto al Fisco Federal, en conjunto con el pago provisional del periodo correspondiente.

Pues bien, entre las constancias que obran agregadas en autos y que la quejosa exhibió para acreditar su interés jurídico, se encuentran:

a) Constancia de situación fiscal expedida por el Servicio de Administración Tributaria a nombre de la quejosa, de la que se advierte que inició operaciones desde el uno de septiembre de mil novecientos setenta y siete, con un estatus activo en el patrón de contribuyentes.

b) Comprobante fiscal con número de folio \*\*\*\*\* expedido a favor de la quejosa, relativo al pago de dividendos proveniente de la cuenta de utilidad fiscal neta por el ejercicio dos mil catorce de la empresa \*\*\*\*\* , por el importe de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* M.N.) a la que se le retuvo el impuesto sobre la renta por la cantidad de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* M.N.) resultando un total de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* M.N.) que se entregó a la quejosa.

c) Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales correspondiente a la moral \*\*\*\*\* , relativa al periodo de junio de dos mil quince, presentada a través de medios electrónicos el dieciséis de julio del mismo año, en la que declaró por el concepto “IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENCIONES POR DIVIDENDOS” la cantidad de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* M.N.).

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Las documentales relacionadas tienen valor probatorio, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 129, 197 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, y con las mismas la quejosa acredita que es socia accionista de la moral **\*\*\*\*\***, que ésta le distribuyó dividendos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta por el ejercicio dos mil catorce y que le retuvo el 10% (diez por ciento) del importe correspondiente; por tanto, contrariamente a lo que refiere la autoridad responsable, la quejosa cuenta con el interés jurídico necesario para acudir al juicio de amparo e impugnar las normas legales, dado que su esfera de derechos ha sido afectada con motivo de la retención del impuesto, por lo que la causal de improcedencia invocada es infundada.

Las partes no hicieron valer más causales de improcedencia ni se advierte la actualización de alguna, por lo que se continúa con el análisis de fondo de la cuestión planteada.

En el Considerando Séptimo, el juzgado de distrito estableció que la quejosa combate los artículos 140, segundo párrafo, en relación con el noveno transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con motivo de su primer acto de aplicación, consistente en la retención del 10% (diez por ciento) del pago de dividendos proveniente de la cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio fiscal dos mil catorce, realizado por la empresa **\*\*\*\*\***, contenido en el comprobante de pago **de treinta de junio de dos mil quince**.

De la referida constancia se advierte que la empresa **\*\*\*\*\***, efectuó la retención del 10% por concepto del impuesto sobre la renta, sobre el importe que por concepto de dividendos le correspondía a la quejosa, como lo mandata el artículo 140 de la ley en estudio, con lo que se acredita la aplicación de las normas combatidas, así como que la retención contenida en el comprobante es el primer acto de aplicación, pues no existe constancia en contrario.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Así, cuando el juicio de amparo se promueve contra una ley con motivo de su primer acto de aplicación, en principio debe realizarse el estudio de la norma impugnada, pues en caso de resultar fundado alguno de los motivos de inconformidad enderezados en contra de dicha norma, la protección constitucional que se conceda respecto de ésta se hará extensiva al acto de aplicación y será innecesario el estudio de los conceptos de violación que se hubieran formulado por vicios propios respecto de éste; por el contrario, si una vez realizado el análisis de los conceptos de violación expresados respecto de la norma combatida se estiman infundados, entonces, se procederá al estudio de los argumentos de inconformidad que eventualmente se hubieran formulado, por vicios propios, respecto del acto de aplicación de la norma.

La quejosa alega en los conceptos de violación primero, segundo, cuarto y séptimo que la norma reclamada es inconstitucional por ser violatoria del principio de equidad tributaria.

Los artículos en estudio contemplan el régimen fiscal al que se encuentran sujetas las personas físicas que deben acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades, es decir, los accionistas, quienes son las personas que aportan el capital social que representa el monto de la inversión permanente en una sociedad y, por tanto, quienes pueden cobrar los rendimientos de dichas aportaciones.

Asimismo, establece que dichas personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determine en su declaración anual el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y que además cuente con la constancia y el comprobante fiscal.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Los dividendos, en términos generales, según la definición de Hugo Carrasco Iriarte en su libro Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales, es la cantidad a repartir entre los accionistas de una sociedad, deducida de la utilidad obtenida por la empresa durante cada ejercicio.

En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, como de la que es accionista la quejosa, el capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, éste se divide en acciones.

Las acciones constituyen una parte alícuota del capital social y están representadas por títulos valor que otorgan a los accionistas, entre otros, derechos patrimoniales, que son los que confieren a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión con motivo de la disminución del capital o liquidación de la persona moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa, de operación o patrimoniales, que previamente o en el momento de su distribución habrían causado el impuesto sobre la renta.

El dividendo es la cuota por acción que de la utilidad distribuible tiene derecho a recibir el accionista, y se obtiene prorrateando el monto de los dividendos a distribuir entre el total de las acciones con derecho a esa distribución, según el acuerdo correspondiente de la asamblea general.

Pues bien, el impuesto sobre dividendos se dirige a gravar las ganancias repartibles entre los socios y recae sobre estos últimos, y su base es la utilidad fiscal, que se obtiene al aplicar al resultado fiscal del ejercicio la tasa correspondiente al impuesto sobre la renta.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Del artículo 140, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se colige que la carga adicional del 10% (diez por ciento) únicamente se impuso a los socios accionistas personas físicas y no a quienes sean socios o accionistas personas morales, sin que del propio precepto o de la exposición de motivos que le dio origen se justifique ese trato diferenciado.

Como se observa de lo transcrito, el legislador no justificó el trato disímil que estableció entre los contribuyentes personas físicas a los que se les distribuyen dividendos o utilidades por una persona moral y los contribuyentes personas morales que reciben los mismos dividendos o utilidades, ni por qué a aquéllos se les grava con una tasa adicional y no así a los contribuyentes personas físicas que perciben ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales realizadas directamente por ellas, a pesar que se trata de supuestos similares, porque todos son sujetos del impuesto, todos perciben ingresos (que es lo que grava el impuesto sobre la renta) y, tratándose de socios o accionistas personas morales, perciben el mismo tipo de ingresos (por distribución de dividendos o utilidades); sin embargo, no se gravan de igual forma, dado que a las personas morales con calidad de socios o accionistas no se les retiene el 10% (diez por ciento) de los dividendos, como a las personas físicas, pues, incluso, en la exposición de motivos se señaló “*..Se excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México, para evitar una cadena de impuestos sobre dividendos y para fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas.*” Pero esto no constituye una razón válida para gravar a unos sujetos y a otros no, a pesar de encontrarse en la misma situación de hecho frente a la ley.

Lo mismo ocurre con los restantes contribuyentes que sirven de parámetro, es decir, las personas físicas que perciben ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales realizadas directamente por ellas, ya que a éstas solamente se les grava el ingreso aplicando la tasa correspondiente prevista en el artículo 152 de la ley en

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

estudio, sin una carga adicional y sin considerar el origen de los ingresos que perciben.

De lo anterior se aprecia que, como lo ha señalado el Alto Tribunal del País, para cumplir con el principio de equidad tributaria el legislador está facultado y tiene la obligación de crear categorías y clasificaciones de contribuyentes que deben sustentarse en bases objetivas que justifiquen cualquier tratamiento diferente y deben, además, responder a finalidades económicas, sociales o razones de política fiscal; sin embargo, tales finalidades deben estar avaladas por la propia Constitución Política de los Estados Unidos, es decir, deben satisfacer los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, pues lo contrario implicaría una diferenciación discriminatoria y violatoria de derechos.

De conformidad con lo anterior, el legislador se encontraba obligado a justificar la razón por la que impuso una carga adicional del diez por ciento a las personas físicas que obtienen ingresos por dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en el país y eximió de esa obligación a los socios o accionistas personas morales, no obstante que ambos contribuyentes se encuentran en situaciones semejantes, sin que la razón de que en diversos países se grava con una tasa efectiva mayor a la que se grava en México, sea suficiente para considerar justificado el trato disímil entre las diferentes categorías de contribuyentes, pues aceptarlo así implicaría permitir que el legislador, arbitrariamente, impusiera impuestos o adicionara tasas bajo la presunción de igualar la situación económica de México con otros países, cuestión que, además de requerir de una serie de estudios financieros y en materia económica y de desarrollo, debería afectar por igual al universo de contribuyentes.

De este modo, si la finalidad pretendida por el legislador es incentivar que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

sector privado en el país, no es justificable que tal medida se pretenda a través de la afectación a un solo sector de contribuyentes, porque, a la postre, los ingresos de los socios o accionistas serán gravados en mayor cantidad que los del resto de contribuyentes, pues además de la tasa adicional del 10% (diez por ciento) las personas físicas o accionistas, al presentar la declaración anual de impuestos, deberán aplicar la tasa que corresponda sobre los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal, la que puede ser hasta de un 35% (treinta y cinco por ciento), de conformidad con el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, que tributarán en mayor medida que los contribuyentes con similares condiciones, ocasionando, injustificadamente, un trato inequitativo.

Así, la diferencia o desigualdad en el tratamiento a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, sólo unos soportan la carga tributaria adicional y otros no son sujetos de tal obligación, contraviniéndose el principio de equidad fiscal previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Entonces, si la existencia en la ley de un fin fiscal presupone el respeto a los principios constitucionales de justicia en esa materia y el artículo 140, segundo párrafo, en relación con el noveno transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la federación el once de diciembre de dos mil trece no los satisface, es claro que se transgrede el orden constitucional y, por ende, debe declararse su inconstitucionalidad.

Por lo razonado, los conceptos de violación en estudio son fundados y conlleva al otorgamiento del amparo y protección de la Justicia Federal, para el efecto de que se desincorpore de la esfera de la quejosa la obligación tributaria prevista en el artículo 140, segundo párrafo, en

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

relación con el noveno transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la federación el once de diciembre de dos mil trece, esto es, la aplicación de la tasa adicional del 10%, para que no se le aplique en lo presente y futuro, durante su vigencia y, como consecuencia, se le devuelva la cantidad de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* M.N.) retenida en aplicación del precepto declarado inconstitucional.

27. En los recursos de revisión, el Presidente de la República y la Cámara de Senadores, hicieron valer:

- **Presidente de la República.**

**PRIMERO.** Que es ilegal la sentencia constitucional dictada en autos, en virtud de que contrario a lo manifestado por el A quo, el artículo 140, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no transgrede el principio de equidad tributaria, ya que el tratamiento diferenciado que prevé atiende a la propia naturaleza del impuesto.

**A.** Consideraciones en torno a la comparación entre personas físicas.

Que contrariamente a lo señalado por el A quo, no puede considerarse que exista un trato inequitativo de la norma impugnada respecto de la quejosa al establecerse un gravamen y en su caso, una mecánica específica para la causación del impuesto, su retención y entero por un acto o actividad en particular objeto de la ley, como es el caso de la distribución de dividendos, en relación con otro tipo de ingresos percibidos por personas físicas.

Que resulta totalmente ilegal que el A quo determinara que el artículo impugnado, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria toda vez que solo se impone una tasa del 10% adicional a las personas físicas que perciben dividendos y no así respecto de todas las demás

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

personas físicas que reciben otro tipo de ingresos que se encuentran en una situación similar.

Que derivado de que no puede considerarse que exista un plano de equidad entre los contribuyentes que perciben ingresos por concepto de distribución de dividendos y aquellos que los perciban por diversas actividades empresariales, pues de ninguna manera puede considerarse que se encuentren en una situación similar frente a la norma, pues estamos frente a situaciones desiguales que deben ser tratadas de manera diferente.

Que no existe un trato diferenciado entre situaciones semejantes, toda vez que las personas físicas que obtienen dividendos no se encuentran en una situación de igualdad frente a las demás personas físicas que perciben otro tipo de ingresos, pues el hecho de que el gravamen se cobre atendiendo a la capacidad contributiva de cada persona en relación con la actividad que en específico es generadora de la manifestación positiva de la riqueza, se traduce en un tratamiento igualitario equitativo y proporcional, al permitir identificar de manera plena su capacidad económica contributiva.

Que el establecimiento de una tasa adicional a las personas físicas que perciban ingresos por la distribución de dividendos de personas morales residentes en México es una medida equitativa y proporcional, pues a partir del trato diferenciado de la norma, en relación con los diversos tipos de ingresos de las personas físicas, se logra una determinación objetiva de la real capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos.

Que lo establecido por el A quo es contrario a derecho pues el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé un tratamiento objetivamente diferenciado en relación con los ingresos derivados de la distribución de dividendos, en relación con los demás tipos o fuentes de riqueza de las personas físicas ya que a través de este trato distintivo, es reflejo de la equidad y proporcionalidad de la

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

medida al permitir la delimitación de una expresión de riqueza específica identificando plenamente la verdadera capacidad económica contributiva de la impetrante al momento de determinar su impuesto sobre la renta a cargo.

Que el A quo indebidamente consideró que la norma impugnada por la quejos prevé un tratamiento inequitativo, pues la naturaleza del impuesto del ingreso que lo origina corresponde a un régimen tributario con propia y especial naturaleza.

**B.** Consideraciones en torno a la comparación entre personas físicas y personas morales.

Que el A quo indebidamente considera que la situación de una persona moral en relación con una persona física son similares o análogas, en tratándose de la tributación del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos provenientes de la distribución de dividendos.

**B.1** No puede equipararse el tratamiento legal entre personas físicas y morales, pues estas por naturaleza guardan diferencias trascendentales.

Que el A quo realiza una comparación sobre personas que desde ninguna perspectiva pueden resultar comparables, pues para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y de manera general, respecto de cualquier instrumento de tributación no es viable asimilar las personas físicas a las morales, pues cada una de ellas tiene una consideración específica en la norma atendiendo a su naturaleza intrínseca.

Que existe una diferenciación entre personas físicas y morales, por lo que es notorio que el A quo de manera indebida pretende comparar sujetos del impuesto completamente disímiles, y respecto de los cuales sus diferencias van más allá del aspecto material, pues su riqueza y susceptibilidad de gravamen, las coloca en una situación diferente, al

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

igual que la Ley del Impuesto sobre la Renta las ubica en apartados independientes, pensar lo contrario llegaría al absurdo de considerar que toda la Ley es violatoria del principio de equidad tributaria.

Que no puede equipararse la quejosa a una persona moral, puesto que pertenecen a regímenes fiscales diferentes, aun cuando pudieran converger en actividades o ingresos gravados.

**B.2** No puede compararse la forma de tributación entre personas físicas y morales en relación con la obtención de ingresos por dividendos, pues para esta últimas, la norma prevé un tratamiento específico dadas las diferencias.

Que las personas físicas y morales en relación con la distribución de dividendos pagarán el impuesto sobre la renta que les corresponda desde dos supuestos completamente distintos, a saber, en el caso de la primera el sujeto pasivo es el socio o accionista persona física, mientras que en el segundo el sujeto pasivo es la persona moral, de ahí que las condiciones del tributo por naturaleza es diferente para cada caso, por lo que la interpretación que realiza el A quo es incorrecta, toda vez que da un tratamiento igual entre personas físicas y morales, sin tomar en cuenta que el tratamiento es totalmente diferente en la ley dada su naturaleza jurídica.

Que el tratamiento que prevé el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respeta la Constitución pues se trata de manera desigual a situaciones desiguales y no de manera desigual a supuestos similares o análogos como incorrectamente lo consideró el A quo, al pretender comparar la situación de una persona moral con la de una persona física sin tomar en cuenta que su naturaleza jurídica es diferente pues la Ley del Impuesto sobre la Renta le otorga un tratamiento distinto.

Que el sistema tributario mexicano en materia de impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos por dividendos atiende a una

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

naturaleza específica del sujeto pasivo del acto, persona física y moral, los cuales rigen por las reglas específicas para la determinación de su capacidad contributiva por lo que la justificación del trato diferenciado no requería de una consideración en la exposición de motivos como incorrectamente asevera el A quo, pues el impuesto adicional establecido en el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es aplicable a las personas físicas y por su naturaleza estas no pueden compararse con las morales, a las cuales rigen normas diversas que no forman parte de los motivos del amparo de la quejosa, pero como metodología de explicación de la mecánica del tributo se han expuesto a ese Ad quem.

Que tratándose de personas físicas no se vulnera la garantía de equidad y de igualdad, al otorgar un tratamiento distinto atendiendo a que las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, al reflejar una distinta capacidad económica, financiera y administrativa, lo cual hace que dichos contribuyentes, como lo plantea la quejosa y como lo consideró el A quo, no se encuentran en un plano de igualdad frente a la norma para que sean tratadas de manera análoga.

Que el trato que recibe la quejosa como persona física que percibe ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residente en México, frente a las personas físicas que perciben otro tipo de ingresos en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta no puede concebirse ni jurídica ni tributariamente similar puesto que no existe equiparación entre dichos contribuyentes, pues su capacidad contributiva será distinta en razón de la actividad que realice para la obtención de dichos ingresos y de manera teológica no comparten una misma naturaleza.

**SEGUNDO.** Que la sentencia dictada en autos es contraria a derecho en virtud de que el A quo dejó de observar que la tasa adicional del 10% a los ingresos derivados de los dividendos distribuidos a personas

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

físicas por personas morales residentes en México, cuenta con una justificación objetiva y razonable.

Que causa agravio la sentencia recurrida en virtud de que el A quo indebidamente consideró que la exposición de motivos no justificó el trato disímil que estableció a los contribuyentes personas físicas e incluso dividendos que obtienen las personas morales en su calidad de socio o accionista.

### **A.** Justificación de la norma desde su referencia histórica.

Que la tasa impositiva en materia de dividendos ya fue sometida a análisis constitucional ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se resolvió que era constitucional, en virtud de que el concepto de utilidades de la empresa es diverso e independiente al de los dividendos distribuidos.

Que la tasa a los ingresos por dividendos en personas físicas no es una disposición completamente novedosa sino que atiende a la propia mecánica del impuesto y a la consideración cedular de los ingresos de las personas físicas.

### **B.** Justificación de la norma desde su referencia en la exposición de motivos.

Que al momento de imponer la tasa del 10% a los ingresos por dividendos o utilidades percibidas por las personas físicas y distribuidas por las personas morales residentes en México, solo atiende a los principios de rectoría económica y política fiscal, así como a las teorías de la contribución a fin de imponer tributos que vayan en razón de la riqueza de cada uno de los sujetos obligados al pago del mismo.

Que el A quo indebidamente considera que la justificación de la norma impugnada radica solamente en una comparación, a su criterio

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

arbitraria de la situación de México en relación con la recaudación a nivel internacional dentro del sistema OCDE, sin embargo, dicho parámetro de comparación resulta objetivo al advertir que el Estado Mexicano requiere de una recaudación adecuada a las necesidades presentes de la Nación, aunado a que la medida propuesta genera una mayor progresividad del impuesto sobre la renta para personas físicas, pues los dividendos, como en el caso de las cédulas, reflejan una expresión específica y positiva de riqueza, sin embargo, tales parámetro resultan vinculatorios para el Estado Mexicano.

Que la exposición de motivos de la norma impugnada considera que el establecimiento de esta porcentaje del 10% sobre el ingresos por dividendo o utilidad percibido por la persona física atiende a los mínimos tributarios que se establecen dentro de la OCDE, para lograr que la tasa del impuesto efectiva en nuestro país se acorde con dichos estándares internacionales y que no resulte un perjuicio en las relaciones internacionales e incluso internas.

Que el supuesto establecido en el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla una justificación objetiva y razonable, contrariamente lo señalado por el A quo, atendiendo que la propia consideración que realiza en el sentido de que no existe un verdadero beneficio o incentivo a la inversión también, escapa de la verdadera finalidad de la norma, pues la reinversión de las utilidades permitiera el crecimiento económico de la empresa ante la no causación de la impuesto sobre la renta para las personas físicas, objetivo que es compartido con la intención del sistema OCDE.

Que el establecimiento de una tasa adicional del 10% respecto de a la distribución de dividendos o utilidades, no puede considerarse como una medida injustificada o carente de razonabilidad u objetividad pues el Ejecutivo Federal contempla realizar la modificación normativa con la finalidad de lograr un parámetro acorde con la situación de México en relación con el sistema OCDE al que pertenece, generando a su vez

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

una proporcionalidad de la medida que mejora la identificación de la verdadera capacidad contributiva de las personas físicas.

**C.** Falta de una justificación detallada o extensiva en la exposición de motivos no puede considerarse como una razón para declarar la norma constitucional.

Que no obstante que resulta plenamente justificable la norma impugnada al perseguir un fin objetivo y racional, se manifiesta que el artículo 31, fracción IV, Constitucional otorga al legislador la más amplia discrecionalidad en materia impositiva, lo cual le permite definir en el marco de la Constitución no sólo los fines de la política tributaria sino también los medios que estime adecuados para alcanzarlos.

Que el A quo pasó por alto el escrutinio constitucional en materia fiscal no es de carácter estricto sino flexible o laxo, situación por la que debe revocarse la sentencia impugnada y en su lugar negarse la protección constitucional, ya que de haberse realizado un análisis del precepto impugnado en términos antes precedidos no hubiese llegado a la conclusión de que el artículo, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional.

Que los planteamientos del A quo escapan del control constitucional que debe realizar el Poder Judicial pues implicaría verificar si este tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias, o bien, analizar cómo fue que el legislador decidió establecerlas, vulnerando de esta manera la libertad de configuración del poder legislativo y su libertad política.

Que la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitucional establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado considerando que cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada, por lo que en el presente caso solo se debe verificar el fin de la norma desde un sentido laxo y simple.

**TERCERO.** Que es ilegal la sentencia constitucional, pues violenta lo dispuesto por el artículo 74 de la Ley de Amparo, en virtud de que el A quo en la resolución que se recurre, determinó conceder el amparo sin hacer un análisis respecto del artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Que el A quo pretende realizar un análisis conjunto del artículo 140, segundo párrafo y del Noveno Transitorio, fracción XXX, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo su estudio se concentra en la determinación de la inconstitucionalidad del primero de los numerales indicados.

Que se puede advertir que el A quo concede el amparo respecto del artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, el mismo no fue analizado por el juez de distrito.

Que si el A quo estimó que es inconstitucional el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que por tanto era procedente conceder el amparo por violación al principio de equidad, se debieron exponer las razones y fundamentos para concluir que en el caso el dispositivo legal impugnado transgredía dicho principio, sin embargo, en la especie esto nunca sucedió, lo que ocasiona una incongruencia en el fallo que se recurre.

Que el citado precepto no violenta la garantía constitucional alguna en virtud que solamente prevé los parámetros de aplicación de la norma a su entrada en vigor, y contemplar de manera íntegra la reglamentación del impuesto, y la obligación de las personas morales de identificar plenamente la CUFIN que será objeto del impuesto adicional del 10% en estudio.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

**CUARTO.** Que es indebido el efecto decretado por el A quo en la resolución recurrida, en virtud de que al acreditarse que la norma cumple con los parámetros constitucionales, resulta innecesario pronunciarse respecto de la devolución del impuesto retenido, más cuando el fallo no puede extralimitarse a circunstancias que requieren de la intervención y valoración de diversas autoridades.

Que debe manifestar que el efecto precisado por el A Quo resulta incongruente con la litis analizada en el presente recurso de revisión, pues el artículo impugnado no violenta la Constitución.

Que aunado a lo anterior, la devolución del impuesto a que condena el A quo es imposible materializarse, pues como se desprende de las constancias que obran en autos, si bien el quejoso acude al juicio de amparo a partir del acto de aplicación consistente en la constancia de retención y pago del impuesto sobre la renta con motivo de la distribución de dividendos percibidos de la persona moral, no fue parte del presente asunto la autoridad competente para determinar la procedencia o no de la devolución, o en su caso, aquella que conforme a derecho se encuentre facultada para realizar tal gestión.

Que además, no fue llamada a juicio la autoridad facultada para efectuar la devolución, por lo que a ningún fin práctico derivaría que se den tales efectos al amparo.

- **Cámara de Senadores.**

**ÚNICO.** Que el A quo viola en contra de esta autoridad responsable lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, en relación con los diversos 77 y 78 de la Ley de Amparo, al emitir una sentencia indebidamente fundada y motivada, al conceder el amparo solicitado para el efecto de que una vez que la sentencia cause ejecutoria se desincorpore al quejoso la obligación tributaria que prevé el régimen contenido en el

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce. Lo anterior, con la finalidad de que no se aplique la norma declara inconstitucional durante el lapso de su vigencia.

**A.** Justificación de la imposición de la tasa de un 10% a los ingresos obtenidos por dividendos o utilidades a cargo de las personas físicas que sean distribuidos por las personas morales residente en México.

Que el impuesto adicional sobre dividendos se creó con el fin de no afectar las operaciones realizadas por las personas morales y percibir un tributo en relación a la modificación positiva que sufre el socio o accionista en su esfera de derechos. Esta política fiscal parte de la premisa de que es mejor elevar la tasa efectiva al momento de distribuir dividendos o utilidades a los accionistas personas físicas, que cuando se integren al capital de persona moral.

Que de esta manera las utilidades de las personas morales no estarían afectadas en caso que éstas se reinviertieran en ejercicios posteriores lo cual contribuiría al crecimiento económico del país, pues solo estarían gravando con tasa adicional dichas utilidades cuando fueran distribuidas a sus accionistas personas físicas o cuando salieran del país con pagos realizados a residentes en el extranjero.

**B.** Proporcionalidad tributaria.

Que no existe una doble tributación en atención a que cuando se impone una tasa del 10% sobre los ingresos por dividendos o utilidades, ésta no se aplicará por el total de ingresos que tenga la persona física sino únicamente por los ingresos que por dividendos o utilidades tenga en su haber patrimonial, luego entonces, contrario a lo aducido por la mencionada resolución no existe una doble imposición, puesto que la ley se encuentra gravando conceptos distintos.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Que el establecimiento de un tasa adicional del 10% respecto a la distribución de dividendos o utilidades, no puede considerarse como desproporcional o ruinoso para el contribuyente, pues no se agota o destruye la fuente de riqueza que le da origen.

Que la tasa del 10% a los dividendos o utilidades percibidos por personas físicas y distribuidos por personas morales residentes en México, vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, constituye una tasa adicional que no es inconstitucional, ya que el ingreso por dividendos que obtiene una persona física constituye un ingreso independiente de los demás ingresos que pudiera obtener durante un ejercicio fiscal y que como consecuencia de la afectación positiva que provoca en el patrimonio del contribuyentes, debe ser reconocido por la ley de la materia y sujeto al pago del impuesto.

Que el artículo impugnado no transgrede el principio de proporcionalidad, ya que solo va a gravar a la persona física respecto de sus dividendos percibidos, impuesto que es distinto al impuesto a cargo de la persona moral.

### **C. Equidad en materia tributaria.**

Que no existe el plano de igualdad que sugiere, pues no puede considerarse que están en igualdad de circunstancias en atención a que el arrendamiento se grava el ingreso percibido por la renta de un bien, esto es, a cambio de una contraprestación, y el ingresos por dividendos o utilidades es una retribución a la inversión que una sociedad otorga a sus accionistas según la cantidad de acciones de cada uno.

Que no existe una violación a los principios de igualdad y equidad tributarias, toda vez que no existe igualdad de condiciones entre las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento, y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes, y aquellos que

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

perciben ingresos por dividendos o utilidades repartidos por personas morales residentes en el país.

Que tratándose de personas físicas no se vulnera la garantía de equidad ni de igualdad, al otorgar un tratamiento distinto atendiendo a que las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, por lo cual también es distinta su capacidad económica, financiera, y administrativa.

Que la persona física que percibe ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México frente a las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento no pueden concebirse ni jurídica ni tributariamente igual, puesto que no existe similitud entre ambos contribuyentes.

Que el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece un tributo exorbitante, derivado que de la mecánica se cobra una tasa efectiva hasta del 45% sobre una misma fuente de ingreso que puede terminar arruinando al contribuyente.

Que por lo que respecta a la tributación que se determina en segundo párrafo del artículo 140 de la citada ley, ésta establece una tasa del 10% únicamente a los ingresos percibidos por las personas físicas provenientes de dividendos o utilidades distribuidas por personas morales, éste corresponde aun ingresos de la persona física, únicamente cuando se trate de dividendos o utilidades no así sobre sus demás ingresos, esto es, se está gravando una manifestación específica de riqueza.

Que no se tributa respecto de lo dividendos o utilidades percibidas de personas morales residentes en el país a una tasa del 45% y menos aún que sea sobre la misma fuente de riqueza.

Que el impuesto impugnado no está dirigido a las personas de bajos ingresos o que perciban baja remuneración sino por el contrario está

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

dirigido a inversionistas y con capacidad para ser accionista de sociedades morales por lo cual el impuesto no puede tacharse de ruinoso, menos cuando no se tributa a la tasa señalada.

**D.** Que son infundadas las manifestaciones realizadas respecto a que existe un indebido proceso legislativo, en atención a que el legislador no consignó conforme a una justificación razonable la afectación con un 10% sobre dividendos o utilidades percibidos pro personas físicas, distribuidos por personas morales residentes en México, basándose en premisas que resultan falsas.

Que con el propósito de analizar si la imposición de la tasa del 10% sobre los ingresos obtenidos por dividendos o utilidades distribuidas por personas morales está o no justificado, conviene mencionar que tal y como quedó plasmado en la consideración previa, el legislador si expresó las razones por las que se impuso la tasa del 10% sobre los ingresos percibidos por personas físicas sobre dividendos o utilidades distribuidas por la persona moral residente en México, en donde señaló como principal objetivo el impactar en la recaudación del país, puesto que no es la adecuada de conformidad con el tamaño de la economía mexicana.

Que la tasa del 10% está justificada ya que se impuso tomando en consideración que los ingresos por dividendos o utilidades que obtengan personas físicas distribuidos por personas morales residentes en México, modifican el patrimonio de manera positiva de dicho sujetos y que pro dicho ingreso no se encontraban sujetos al pago de un impuesto por dicho concepto que finalmente producen un beneficio a éstos.

Que no es verdad que en la exposición de motivos no se justifique la imposición de la tasa del 10%, ya que contrariamente a lo sostenido, de tal exposición se advierte que existen razones objetivas para estimar que se le debe de dar un tratamiento fiscal a los dividendos o utilidades obtenidas por las personas físicas, encontrándose así

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

justificada la medida pues como ha sostenido la Corte, además del fin recaudatorio que se persigue en materia tributaria, los impuestos sirven como instrumentos de política económica a fin de alentar o desalentar ciertas actividades de elusión, o bien de tener una baja recaudación, tal como acontece con el pago de la tasa del 10% a aquellos ingresos que aumenten el patrimonio de los sujetos del impuesto.

28. **Sentencia del tribunal colegiado.** Mediante sentencia de veintitrés de mayo de dos mil dieciséis, el Séptimo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, resolvió:

En el Considerando Cuarto, el tribunal colegiado indicó que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que los alegatos de las partes en el juicio de amparo no forman parte de la *litis* constitucional y, en consecuencia, no existe obligación de estudiarlos, pues se integra con la demanda de amparo y el informe justificado, sin embargo, cuando se hace valer una *casus* de improcedencia en los alegatos, éstos si deben ser materia de estudio.

En tales condiciones, determinó que si la entonces quejosa en su escrito de alegatos señala que es improcedente el recurso de revisión es dable analizar sus planteamientos.

Que la quejosa al presentar su escrito de alegatos expuso que debían desecharse los recursos de recursos de revisión interpuestos por el Presidente de la República y la Cámara de Senadores, toda vez que los agravios que hizo valer son inoperantes, pues lo realiza respecto de temas genéricos, estos, no están vinculados con la sentencia recurrida.

No obstante, consideró que el análisis de procedencia que hace valer la quejosa está relacionado con el fondo de la cuestión planteada por las autoridades recurrente, esto es, no se trata de una cuestión propiamente de procedencia del recurso, sino de la calificación de un agravio, al estimar que el mismo es inoperante.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

De ahí, que estima que los planteamientos con los cuales pretende la quejosa poner de manifiesto la improcedencia de los recursos de revisión no son aptas para demostrarla, pues entrañan cuestiones de fondo que de manera total son incompatibles con los supuestos de procedencia, donde sustancialmente debe atenderse a circunstancias claras e inobjetables, por lo que la misma debe destinarse.

En el Considerando Quinto, Sexto y Séptimo, el tribunal colegiado transcribió la sentencia recurrida, así como los agravios que expresan las autoridades Presidente de la República y Cámara de Senadores.

En el Considerando Octavo, el tribunal colegiado dejó firmes los razonamientos planteados en el considerando tercero, por lo que hace al acto reclamado al Presidente de la República, consistente en la ejecución del citado Decreto.

De igual forma, dejó firmes los razonamientos planteados en el considerando quinto, por lo que hace a los actos reclamados consistentes en el refrendo y publicación del Decreto impugnado, que se atribuyen al Secretario de Gobernación, Presidente de la República y Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación.

Consideró lo anterior, debido que no fueron impugnadas por la parte a la que le perjudican, de ahí que las declaró firmes.

En el Considerando Noveno, el tribunal colegiado procedió a dar cumplimiento a la fracción I, del Punto Noveno, del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado el veintiuno de mayo de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación.

Señaló, que no advirtió una causa de improcedencia en el juicio de amparo que tenga como consecuencia el sobreseimiento en el mismo aunado a que aquellas que hicieron valer las autoridades responsables por una parte las tuvo por actualizadas y por otra las desestimó el juez

## **AMPARO EN REVISIÓN 665/2016**

de distrito al dictar la sentencia recurrida y, no fueron controvertidas por las partes que en su caso pudiera perjudicar.

También indicó que el Director del Diario Oficial de la Federación y el Secretario de Gobernación y la Cámara de Diputados al rendir sus informes justificados no hicieron valer causas de improcedencia.

En el Considerando Décimo, el tribunal colegiado determinó que si el tema a resolver es el relativo a la constitucionalidad del Decreto en particular el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el Noveno Transitorio, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la competencia para conocer del asunto recae a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Consideró dejar a salvo la jurisdicción relativa a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que en la revisión subsiste el problema de constitucionalidad, en relación con el Decreto impugnado, en particular el artículo 140, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX.

En consecuencia, se declaró legalmente incompetente para resolver los aspectos destacados en los recursos de revisión, por lo que estimó procedente dejar a salvo la jurisdicción que le corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en enviar el expediente de amparo y, los relativos al presente recurso de revisión, para lo que tenga a bien determinar.

### **VII. ESTUDIO DE FONDO**

29. Al haber decretado el juez de amparo la inconstitucionalidad del artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violación al principio de equidad, esta Primera Sala se ocupará -como primera cuestión- de los agravios que las autoridades responsables formulan en sus recursos de revisión sobre la referida decisión jurisdiccional.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

30. El juez de amparo estableció como premisas de su decisión que:

-Del artículo 140, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se colige que la carga adicional del 10% únicamente se impuso a los socios accionistas personas físicas y no a quienes sean socios o accionistas personas morales, sin que del propio precepto o de la exposición de motivos que le dio origen se justifique ese trato diferenciado. *(foja 30)*

-El legislador no justificó el trato disímil que estableció entre los contribuyentes personas físicas a los que se les distribuyen dividendos o utilidades por una persona moral y los contribuyentes personas morales que reciben los mismos dividendos o utilidades, ni por qué a aquellos se les grava con una tasa adicional y no así a los contribuyentes personas físicas que perciben ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales realizadas directamente por ellas, a pesar de que se trata de supuestos similares; sin embargo, no se gravan de igual forma, dado que a las personas morales con calidad de socios o accionistas no se les retiene el 10% de los dividendos, como a las personas físicas. *(fojas 32 y 33)*

-Lo mismo ocurre con los restantes contribuyentes, es decir, las personas físicas que perciben ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales realizadas directamente por ellas, ya que éstas solamente se les grava el ingreso aplicando la tasa correspondiente prevista en el artículo 152 de la ley en estudio, sin una carga adicional y sin considerar el origen de los ingresos que perciben. *(foja 33)*

31. A juicio de esta Primera Sala, los argumentos formulados por las autoridades recurrentes resultan fundados y suficientes para concluir que el pronunciamiento de inequidad contenido en la sentencia recurrida es incorrecto.

32. A fin de exponer las razones por las que se estima que carece de sustento lo resuelto en la sentencia de amparo, resulta necesario reproducir el texto de la norma reclamada, misma que es del contenido siguiente:

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

“**Artículo 140.** Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.  
[...]

33. Es cierto que una primera lectura de la normativa analizada genera la percepción de establecer a los dividendos percibidos dos obligaciones tributarias: *i)* el pago del impuesto previsto en el artículo 152 de la Ley del impuesto sobre la Renta; y *ii)* una carga adicional consistente en la tasa de retención del 10% que deberá efectuar la persona moral que los distribuya.
34. Sin embargo, de acuerdo con las consideraciones que ha desarrollado esta Primera Sala [se abundará sobre ellas en párrafos subsecuentes] en el artículo 140 de la Ley analizada, el legislador estableció un esquema neutro para los socios, ya que la misma norma contempla un mecanismo de acreditamiento del impuesto pagado por la sociedad a nivel corporativo, sin soslayar que en este sistema global de determinación del impuesto interactúan elementos sustractivos como deducciones, acreditamientos, estímulos, entre otros.
35. Como se anticipó, en la sentencia de amparo traída a revisión, el Juez Decimoprimer de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, se ocupó de analizar los conceptos de violación relativos a la constitucionalidad de la tasa de tributación adicional de 10% para las

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

personas físicas que reciban ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral en México.

36. El estudio de constitucionalidad efectuado por el juez de amparo concluyó en la inequidad del segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en virtud de que: *“si la finalidad pretendida por el legislador es incentivar que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en el país, no es justificable que tal medida se pretenda a través de la afectación a un solo sector de contribuyentes, porque, a la postre, los ingresos de los socios o accionistas serán gravados en mayor cantidad que los del resto de contribuyentes, pues además de la tasa adicional del 10% (diez por ciento) las personas físicas o accionistas, al presentar la declaración anual de impuestos deberán aplicar la tasa que corresponda sobre los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal, la que puede ser hasta de un 35% (treinta y cinco por ciento), de conformidad con el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, que se tributarán en mayor medida que los contribuyentes con similares condiciones, ocasionando, injustificadamente, un trato inequitativo”*.
37. De acuerdo con el criterio del juez de amparo, no es suficiente la justificación que plasmó el legislador en la exposición de motivos ya que está encaminada a que el sujeto del impuesto sea la persona moral que distribuya dividendos; sin embargo la tasa adicional del 10% a que se hace referencia en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, corresponde a la tributación de las personas físicas.
38. Tal pronunciamiento resulta incorrecto, pues si bien es cierto que la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé procedimientos distintos para que las personas físicas determinen el impuesto a cargo -atendiendo al origen de sus ingresos- ello por sí mismo no puede sustentar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de la norma reclamada.
39. La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan; así, un mismo contribuyente puede ser causante del impuesto en una o varias de

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de distinta naturaleza.<sup>17</sup>

40. A las modalidades y tratamientos fiscales respecto de una persona en función de las fuentes que abarca se les denomina cédulas, por su parte, esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente del ingreso se denomina impuesto cédular o analítico, caracterizado por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.
41. Así, el impuesto a los ingresos percibidos por personas físicas, no escapa de esta estructura cédular, en tanto que en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, se advierten distintas categorías de contribuyentes, agrupados y regulados en relación con el origen de los ingresos percibidos, como se advierte a continuación:

Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	Capítulo I
De lo ingresos por actividades empresariales y profesionales	Capítulo II
<ul style="list-style-type: none"><li>• De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.</li></ul>	Sección I
<ul style="list-style-type: none"><li>• Régimen de incorporación fiscal</li></ul>	Sección II

<sup>17</sup> Tesis: 1a. XXXVI/2010. “RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO”.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.	Capítulo III
De los ingresos por enajenación de bienes <ul style="list-style-type: none"> <li>• Del régimen general</li> <li>• De la enajenación de acciones en bolsa de valores</li> </ul>	Capítulo IV  Sección I Sección II
De los ingresos por adquisición de bienes.	Capítulo V
De los ingresos por intereses	Capítulo VI
De los ingresos por la obtención de premios	Capítulo VII
De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales	Capítulo VIII
De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.	Capítulo IX

42. Cada Capítulo prevé de manera particular los elementos esenciales del tributo, con ello, el régimen cedular encuentra su razón de ser, en la existencia de diferentes categorías de ingresos en función de las distintas fuentes que los generan, siendo dicho origen elemento revelador de la

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

capacidad contributiva que lleva a establecer la base gravable, resultando válido que se otorgue, a cada hipótesis un tratamiento tributario distinto, en que el régimen jurídico aplicable a un supuesto específico no afecte a otro, siempre que se respeten los postulados constitucionales previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

43. En esta línea argumentativa, debe señalarse que el sistema para determinar el ingreso gravable establecido en el Título IV de la Ley materia, no es global, sino cédular, ya que cada capítulo regula un grupo determinado de fuentes de ingreso en el que se precisan, concretamente, los sujetos pasivos, la forma de calcular el tributo, las deducciones autorizadas, los requisitos que deben cumplir, el momento y las formas de pago, etcétera; de ahí que no sea posible estimar que se encuentran en un plano de igualdad frente a la ley aquéllos que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales independientes, respecto de los contribuyentes que obtienen ingresos de otras fuentes de riqueza, tal como sucede con los ingresos que surgen con motivo de la distribución de dividendos.
44. Sin que sea óbice a lo anterior el hecho de que los causantes deben considerar y sumar todos los ingresos al presentar su declaración anual aplicando lo dispuesto en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
45. Tal situación no denota que las personas físicas se encuentren en un plano de igualdad en el pago del impuesto sobre la renta que requiera ser regulada de la misma manera; al dictar la sentencia recurrida se soslaya por el juez de amparo que el legislador al diseñar el impuesto por dividendos a cargo de las personas físicas atendió a las particularidades de la fuente que los genera así como al tratamiento legal que les dio –a nivel corporativo- la sociedad que los generó.
46. Profundizando en dicha cuestión, se analiza a continuación el contenido del artículo 140, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

### **Artículo 140, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

47. La porción normativa refiere que: “[L]as personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.”
48. La obligación principal impuesta por la Ley del Impuesto sobre la Renta a la persona física perceptora de los dividendos consiste en acumular al resto de sus ingresos las cantidades percibidas por las ganancias de la empresa de la que es socio.
49. En los amparos en revisión 616/2016<sup>18</sup>, 666/2016<sup>19</sup>, 531/2016<sup>20</sup>, 594/2016<sup>21</sup> y 1133/2016<sup>22</sup>, esta Primera Sala concluyó que la acumulación de los dividendos percibidos no resulta transgresora del principio de proporcionalidad tributaria, por el contrario, atiende al mandato constitucional contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal relativo a la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público.

---

<sup>18</sup> Fallado en sesión de veintiuno de junio de dos mil diecisiete, por unanimidad de cinco votos.

<sup>19</sup> Fallado en sesión de cinco de julio de dos mil diecisiete, por unanimidad de cinco votos, reservándose para formular voto concurrente la Ministra Norma Lucía Piña Hernández.

<sup>20</sup> Fallado en sesión de cinco de julio de dos mil diecisiete, por unanimidad de cinco votos, reservándose para formular voto concurrente la Ministra Norma Lucía Piña Hernández.

<sup>21</sup> Fallado en sesión de cinco de julio de dos mil diecisiete, por unanimidad de cinco votos, reservándose para formular voto concurrente la Ministra Norma Lucía Piña Hernández.

<sup>22</sup> Fallado en sesión de cinco de julio de dos mil diecisiete, por unanimidad de cinco votos, reservándose para formular voto concurrente la Ministra Norma Lucía Piña Hernández.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

50. Se enfatizó que en el caso de la porción normativa reclamada, la percepción efectiva del dividendo por parte del socio -incremento patrimonial y hecho generador del tributo- es lo que da origen a la causación del impuesto sobre la renta; no obstante el carácter de acumulable que se atribuye a la ganancia percibida permite –no tendría por qué permitirlo al tratarse de un ingreso pasivo- que la persona física pueda atemperar el monto del impuesto con las diversas figuras sustractivas permitidas por el legislador en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>23</sup>
51. En tal sentido, -concluyó esta Primera Sala- la tasa prevista en la “Tarifa Anual” no grava directamente a los dividendos percibidos por el socio sino

<sup>23</sup> **“Artículo 152.** Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

### TARIFA ANUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	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%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
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%

(...)

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

- I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.
- II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta Ley.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

que es un porcentaje que debe aplicarse al excedente del límite inferior [cantidad resultante de disminuir a los ingresos acumulables del ejercicio las deducciones autorizadas, las deducciones personales y el límite inferior respectivo], así, a partir de la interacción de tales conceptos se respeta el principio de proporcionalidad tributaria al gravarse la utilidad real.<sup>24</sup>

52. Adicionalmente, esta Primera Sala precisó que la medida legislativa faculta al accionista a realizar el acreditamiento -contra el impuesto sobre la renta que determine en su declaración anual- del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades. En tal caso se obliga a la persona física que optó por acreditar el impuesto pagado a nivel corporativo a considerar ingreso acumulable el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos, en el entendido de que este impuesto se determinará aplicando la tasa del 30% al resultado de multiplicar el dividendo por el factor de 1.4286.
53. En tales términos, se definió que este esquema no vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria pues si bien se obliga acumular el impuesto [piramidado] pagado por la persona moral que distribuyó las ganancias ello se neutraliza con la permisión de acreditar contra el impuesto sobre la renta a cargo el entero que a nivel corporativo realizó la persona moral por la distribución de dividendos, haciéndolo congruente con el método de plena integración adoptado por la legislación tributaria federal, por virtud del cual las personas físicas acumulaban los dividendos repartidos por la sociedad y a su vez se les permitía el acreditamiento de los impuestos pagados por la empresa, evitando de esa forma un doble gravamen sobre la misma utilidad.
54. Este esquema de neutralidad [aplicable únicamente cuando la persona física acumule ingresos por dividendos] no se encuentra previsto para los demás tipos de ingresos regulados en el Título IV; ello se entiende porque

---

<sup>24</sup> Resulta aplicable la Jurisprudencia P./J. 10/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página 144, que dice: “**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**”

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

los demás regímenes cedulares no comparten la misma naturaleza que el relativo a los dividendos o ganancias distribuidas.

55. El pago corporativo que realiza la persona moral es lo que le da congruencia al impuesto por dividendos, pues mientras los socios [personas físicas] ven neutralizado el impuesto determinado conforme al procedimiento del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para las demás personas físicas el impuesto determinado conforme a la fórmula del citado numeral representa el impuesto que deben de enterar como pago anual definitivo.
56. Entonces, dado que el acreditamiento del impuesto corporativo pagado por la persona moral tiene por objeto atemperar para el socio el pago del impuesto determinado en términos del procedimiento del artículo 152 de la ley citada, el legislador estimó necesario diseñar un tributo especial para las personas físicas receptoras de dividendos de personas morales residentes en territorio nacional a fin de dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al gasto público contenido en el artículo 31, fracción IV de la Ley Suprema.

### **Artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

57. La porción normativa establece *“No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.”*
58. De la porción transcrita se advierte la obligación para las personas morales residentes en México de retener el 10% sobre los dividendos que distribuyan a sus socios o accionistas [personas físicas] debiendo enterarlo de manera conjunta con el pago provisional del periodo que corresponda.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

59. Entonces, del estudio integral al impuesto sobre los dividendos se desprende que la acumulación prevista en el primer párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga -en primer lugar- a los socios a sumar los dividendos percibidos a los demás ingresos percibidos en el ejercicio, debiendo determinar el impuesto conforme al procedimiento del artículo 152 de la referida ley.
60. Al impuesto determinado se le acreditará el impuesto pagado por la sociedad a nivel corporativo haciéndolo congruente con el método de plena integración -cuya finalidad es evitar una doble tributación-. Además, el carácter de acumulable que se atribuye a la ganancia percibida permite –no tendría por qué permitirlo al tratarse de un ingreso pasivo- que la persona física pueda atemperar el monto del impuesto con las diversas figuras sustractivas permitidas por el legislador en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta..
61. Entonces, a pesar de que el contribuyente conjunte una sola base gravable debe considerar, en un primer momento, los ingresos que grava el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y atemperarlos de manera particular con los elementos sustractivos que de manera particular prevé el legislador para cada tipo de ingreso.
62. Por todo lo anterior, no es posible afirmar que hablamos de sujetos que se ubiquen en igualdad de condiciones, sino hablamos de todo sujeto que en función de su ingreso y los demás elementos que ha considerado el legislador para diferenciar su capacidad contributiva, encuentran una regulación autónoma y particular y congruente con el hecho imponible que se pretende gravar, de ahí que no exista la situación de igualdad advertida en la sentencia de amparo entre las personas físicas que perciben ingresos por dividendos y aquellas que perciben ingresos de fuentes distintas [por ejemplo personas físicas con actividades empresariales].
63. Sin que quepa analizar la razonabilidad de la medida, pues como se aprecia, en el caso sujeto a análisis no nos encontramos ante supuestos comparables, respecto de los cuales deba determinarse si la diferencia de

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

trato resulta razonable, toda vez que al tratarse de supuestos regulados en distintos Capítulos, no es posible hablar de una categoría homogénea de contribuyentes, por lo que el estudio de equidad resulta en vano, y por tanto el juez de amparo debió declarar infundados los argumentos que en este sentido planteó la parte quejosa.

64. Definida la ilegalidad en que incurrió el juez federal al decretar que la medida legislativa impugnada transgrede el principio de equidad tributaria por otorgar un trato desigual a las personas físicas de acuerdo al origen de los ingresos, a continuación se analizará si el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el principio de igualdad, al tratar de manera diferenciada a personas morales que perciben dividendos en relación con las personas físicas que se ubican en el mismo supuesto.
65. A fin de emprender el análisis, sobre lo resuelto por el juez de amparo, resulta necesario precisar que el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta impone una carga tributaria adicional del diez por ciento adicional únicamente a los accionistas que son personas físicas más no a los accionistas que son personas morales, no obstante que ambos pueden actualizar el mismo hecho imponible que es la distribución de dividendos, lo que considera un trato diferente de manera injustificada.
66. Las autoridades recurrentes sostienen que el trato diferenciado si cuenta con una justificación objetiva y razonable. Ante ello, esta Sala se ocupará de definir si el trato diferenciado que otorga la norma reclamada a los socios -personas físicas o morales- se encuentra justificado.
67. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que el principio de equidad tributaria radica en que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

éstas no sean caprichosas, arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.<sup>25</sup>

68. La doctrina jurisprudencial desarrollada por esta Suprema Corte ha determinado la existencia de ciertos elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria, a saber:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

---

<sup>25</sup> **"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."<sup>25</sup>

**"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales."

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

**b)** A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

**c)** No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y,

**d)** Para que la diferenciación tributaria sea acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

69. En ese sentido, la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando ello se base en razones objetivas.

70. En la acción de inconstitucionalidad **\*\*\*\*\***, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte estableció que para el examen de constitucionalidad de una ley desde el punto de vista de la garantía de equidad tributaria, es necesario valorar determinados pasos lógicos, de manera escalonada, de forma tal que si se incumple con alguna de las condiciones de que se trate será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

71. Los pasos referidos, para determinar si se ha producido un trato inequitativo, son los siguientes:

**1)** Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable.

**2)** En caso de que exista dicha situación comparable, debe analizarse si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

3) De reunirse los requisitos anteriores, se estudiará si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.

4) De cumplirse esas tres condiciones, se analizará si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador, y en ese sentido se debe advertir que la norma no afecte de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

### **Diferencia de trato entre sujetos que se encuentran en situación comparable.**

72. Del texto del artículo 140, de la Ley analizada se desprende que las personas físicas que perciben dividendos de una persona moral residente en México se encuentran obligadas a soportar la retención de la tasa del 10% sobre el monto de los dividendos percibidos. Las personas morales quedan excluidas de dicha obligación aun cuando en su carácter de socios perciban dividendos. La exposición de motivos justifica el gravamen a cargo de las personas físicas, por lo que respecta al tratamiento de las empresas refiere: “[S]e excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México.”

73. Ello implica que se actualiza el primer elemento para emprender el estudio de equidad, ya que la legislación fiscal atribuye consecuencias distintas a los socios o accionistas que perciban dividendos, las personas físicas son sujetos de retención a la tasa del 10%, mientras que las personas morales quedan excluidas de tal obligación.

### **La distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.**

74. Para determinar si la distinción legislativa persigue una finalidad constitucionalmente válida, debe tenerse en cuenta el contenido de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece,<sup>26</sup> respecto del apartado que regula el impuesto por dividendos se señaló lo siguiente:

“La baja tasa efectiva mexicana tiene un impacto en la recaudación en México, ya que no es la adecuada de conformidad con el tamaño de la economía mexicana. Con base en lo anterior, se propone establecer en la nueva Ley del ISR que se somete a consideración de esa Soberanía el establecimiento de una gravamen a cargo de las empresas calculado por el monto de la distribución que realicen a las personas físicas y residentes en el extranjero. La tasa que se propone a esa Soberanía es del 10%, lo cual seguiría estando debajo del promedio de los países miembros de la OCDE.

La finalidad consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyan los dividendos. Esto incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Es importante aclarar que el sujeto de este tributo es la persona moral residente en México que distribuye los dividendos. Asimismo, los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero también estarán sujetos a este mismo impuesto, es decir, no es un impuesto adicional a las sucursales, sino que es el mismo impuesto pagado en dos tramos. El pago efectuado tendrá el carácter de pago definitivo.

Se excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México, para evitar una cadena de impuestos sobre dividendos y para fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas”

75. De lo anterior, se aprecia que los motivos para excluir a las personas morales de la retención del 10% respecto de los dividendos percibidos se relacionan con aspectos de política fiscal vinculados con tratar de impedir un encadenamiento de impuestos [volverían a ser gravados cuando los distribuyan a sus socios personas físicas] y otros aspectos de política económica como es fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas.

---

<sup>26</sup> Lo anterior se advierte del Dictamen de Origen de ocho de septiembre de dos mil trece, de la Cámara de Diputados, referente a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

76. A juicio de esta Primera Sala, las finalidades antes referidas son objetivas y admisibles desde el punto de vista constitucional, especialmente considerando lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, de los cuales se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los regímenes de tributación, los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional.
77. Corroboran tal consideración -por el criterio que informan- las jurisprudencias 1a./J. 107/2011 y 1a./J. 105/2011, de rubro y texto siguientes:

**“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.** En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.”<sup>27</sup>

**“ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, dentro de los límites establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamentalmente los derivados de su artículo 31, fracción IV. Esa libertad de configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales. Por el contrario, de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; aspectos que corresponde ponderar exclusivamente a ese Poder, dado que la propia Constitución prevé a su favor la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos fines. Lo anterior no es obstáculo para verificar si el ejercicio de esa atribución se revela en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder en el ejercicio de sus facultades constitucionales.”<sup>28</sup>

### **La distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar**

78. Una vez establecido que los motivos para el trato fiscal diverso obedecen a una finalidad legítima desde el punto de vista constitucional, debe analizarse si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.

---

<sup>27</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Página: 506, Registro: 161079.

<sup>28</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Página 374, Registro: 161085.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

79. En primer lugar debe destacarse la necesidad de fomentar la inversión en proyectos productivos por parte del sector privado. Para incentivar y lograr este cometido es necesario permitir a las empresas reinvertir su capital, lo cual se cumple en la medida que se les excluya de pagar el impuesto por los dividendos percibidos por otras personas morales. Ello no implica que tales cantidades no van a someterse al objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues lo cierto es que el gravamen únicamente se difiere hasta en tanto no se distribuyan a los socios personas físicas.
80. El nuevo régimen de dividendos permite por un lado que las personas físicas cumplan con el mandato constitucional de contribuir al gasto público (se ha determinado en el presente fallo que la tasa de retención del 10% no es desproporcional) en tanto que incentiva inversión productiva al excluir del gravamen a las personas morales quienes podrán conservar como parte de su patrimonio los montos percibidos antes de distribuirlos a sus socios personas físicas, así, las utilidades que se mantengan en la empresa podrán ser reinvertidas, fomentándose con ello el crecimiento económico y la generación de empleos.
81. En tal sentido, dichas razones persiguen una finalidad avalada por la Constitución Federal, es decir, se pretende lograr una mayor eficiencia recaudatoria del sistema tributario, lo que favorecerá el desarrollo y crecimiento económicos del país.
82. Estas consideraciones son suficientes para declarar fundado el recurso de revisión formulado por las autoridades recurrentes, en que enfatiza el supuesto establecido en el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla una justificación objetiva y razonable, contrariamente a lo señalado por el juez de distrito añadiendo que la propia consideración que realiza en el sentido de que no existe un verdadero beneficio o incentivo a la inversión también, escapa de la verdadera finalidad de la norma, pues la reinversión de las utilidades permitirá el crecimiento económico de la empresa ante la no causación del impuesto sobre la renta para las personas físicas, objetivo que es compartido con la intención del sistema de la OCDE.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

83. La determinación a la que se ha arribado en el presente fallo de revocar la sentencia recurrida, hace necesario el estudio de la demanda de amparo, por ello, con fundamento en el artículo 93, fracción V de la Ley de Amparo, procede efectuar el estudio de los conceptos de violación cuyo estudio fue omitido por el Juez de Distrito.

### **Análisis tercer y quinto concepto de violación.**

84. En el tercer concepto de violación, la parte quejosa plantea que la disposición reclamada vulnera el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que la tasa adicional del diez por ciento sobre los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México representa un pago definitivo sin que se permita el acreditamiento del importe retenido en la declaración anual, lo que impide que tribute conforme a su verdadera capacidad contributiva.

85. En el quinto concepto de violación, la parte quejosa refiere que se vulneran los principios de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales. La causa del agravio -expresa el quejoso- radica en que la norma reclamada no precisa si el pago que se llegue a realizar correspondiente al diez por ciento adicional, puede ser acreditado o no contra el impuesto que se determine en su declaración anual: lo que a su consideración crea incertidumbre e inseguridad jurídica.

86. Esta Sala determina que resultan infundados los argumentos del quejoso.

87. Al respecto, esta Suprema Corte ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza gravada.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

88. El fundamento del deber de contribuir al gasto público se sitúa en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, porción que establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, “[c]ontribuir para los gastos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.
89. Conforme al texto constitucional es voluntad del Constituyente que todos los mexicanos -y, como ha sido interpretado, aun los extranjeros residentes en territorio nacional y, en general, los que de alguna manera sean beneficiarios de los servicios y bienes públicos proporcionados por el Estado- contribuyan al sostenimiento de los municipios, entidades federativas y de la propia Federación, en una medida acorde a la capacidad económica de cada persona, igualitaria y de conformidad con los lineamientos aprobados por el pueblo soberano, a través de sus representantes populares.
90. Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana, derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución.
91. Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo -equitativo y proporcional-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.
92. De permitirse el acreditamiento de la retención del diez por ciento como lo aduce la recurrente, ello implicaría que el Estado dejara de percibir recaudación por los dividendos distribuidos a personas físicas por empresas residentes en México.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

93. Debe tenerse en cuenta que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir.
94. Todo impuesto irremediablemente afecta directa o indirectamente, la capacidad económica personal del sujeto pasivo de la obligación tributaria. La fuente de toda imposición es el conjunto de ingresos que percibe el causante en un periodo determinado, ya sea de manera pasiva [dividendos] o de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. El límite constitucional a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado de que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos.
95. En tal virtud, al constituir los dividendos percibidos un ingreso para la persona física se activa la obligación constitucional de contribuir al gasto público [se ha definido que la retención del 10% no resulta desproporcional]; resultando carente de sustento exigir que el impuesto pagado pueda ser materia de acreditamiento pues ello haría nugatoria la obligación de pago. De ahí lo infundado de los planteamientos contenidos en los conceptos de violación analizados.

### **Análisis del cuarto concepto de violación.**

96. En el cuarto concepto de violación la parte quejosa establece que los actos reclamados no son equitativos además de violentar el principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

97. Que la causa del agravio consiste en que la sobretasa del diez por ciento resulta aplicable a los dividendos pagados por personas jurídicas residentes en México, por lo que hay un trato inequitativo; además de que no se atiende a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente ya que esta no se modifica de forma diferenciada si las utilidades provienen de un residente en el extranjero o en México.

**El concepto de violación que ha quedado sintetizado resulta infundado.**

98. En líneas pasadas se ha expuesto por esta Sala el alcance del principio de equidad tributaria. Esencialmente se definió que este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

99. Pues bien, tratándose de dividendos o utilidades generadas por sociedades residentes en el extranjero esta Sala advierte que no se ubican en una situación de igualdad en relación con las utilidades que generen personas morales residentes en territorio nacional.

100. Ello es así en virtud de que las sociedades residentes en el extranjero no se encuentran reguladas por el procedimiento de causación previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, situación que no ocurre con las sociedades mercantiles residentes en territorio nacional quienes resultan ser los destinatarios del Título II de la citada legislación federal.

101. Tal distinción resulta importante en la medida que el régimen cedular previsto por el legislador en el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta requiere que la persona moral haya aplicado el procedimiento de determinación de impuesto previsto en el artículo 10 a fin de poder materializar el acreditamiento del impuesto pagado a nivel corporativo.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

Situación que sólo puede ocurrir cuando las empresas generadoras de las utilidades son residentes en territorio nacional.

102. Por ende, resulta infundado que la parte quejosa pretenda atribuir idénticas consecuencias a las utilidades generadas por sociedades residentes en el extranjero y a las utilidades generadas por sociedades residentes en territorio nacional, pues ambas personas jurídicas encuentran diferencias sustanciales que impide atribuirles el mismo tratamiento, de ahí que no exista la alegada violación invocada por la quejosa.

### **Análisis sexto concepto de violación.**

103. En el sexto concepto de violación la parte quejosa refiere que los actos reclamados violan la garantía humana de vida digna, prevista en el artículo 11, arábigo 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al incrementarse sin justificación alguna un pago adicional del impuesto en un diez por ciento, haciendo que se reduzca la capacidad del quejoso a llevar una vida digna puesto que se le reduce su capacidad económica y con ello poder hacer frente a sus necesidades diarias básicas.

104. Para juzgar la constitucionalidad de un tributo debe atenderse a la naturaleza y mecánica de causación de cada impuesto, debiendo agregarse que, en determinados casos, debe también atenderse a la finalidad de cada tributo y a las características del contribuyente, para estar en posibilidad de determinar si la carga fiscal atiende a la capacidad contributiva de los causantes.

105. En el caso de los ingresos por dividendos, es necesario precisar -aunque no existe una definición legal del concepto dividendo-, que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha conceptualizado como un derecho individual que corresponde a todos los socios, a percibir un beneficio económico, en forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga la sociedad.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

106. Esto es, si las utilidades son aquellas cantidades que la sociedad obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad social y que constituyen un superávit en relación con el capital social; los dividendos no son otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir dichas utilidades o superávit, entre los socios. Para efectos del impuesto sobre la renta, el dividendo es la parte proporcional, que de las ganancias (ingresos reales) de la empresa, le corresponden al socio o accionista.
107. La premisa del razonamiento de esta Suprema Corte, permite advertir que los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta por concepto de dividendos -cantidades que percibe el socio- representan un segmento de ingresos distinto de aquellas cantidades por las que causa el tributo la persona moral, y que son representativos de capacidad económica ya que la persona física ve incrementado su patrimonio a través de una operación pasiva -en la medida que la generación de utilidades se lleva a cabo sin que sea necesario que la persona que tiene derecho a percibirlos realice algún esfuerzo material o personal.
108. Tales condiciones, hacen necesario que el legislador haya previsto un gravamen cédular que atienda a las particularidades de la fuente del ingreso por parte del socio a fin de materializar la obligación tributaria de contribuir al gasto público como lo mandata la Constitución Federal.
109. Estimar lo contrario, o sea, sostener criterios generales, rígidos e inflexibles en cuanto a la inconstitucionalidad de los sistemas cedulares que deben utilizarse en la imposición, conduciría a una injusticia tributaria, contraviniendo la finalidad perseguida por el Constituyente que no es otra sino la de que en el reparto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque cada tributo tiene sus características propias y pesa sobre distintos grupos sociales o económicos.
110. Sin que lo anterior se traduzca en un desconocimiento del derecho al mínimo vital o vida digna alegado por la quejosa, ya que estos principios se

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

erigen como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Sin embargo, el ingreso por dividendos percibido por el socio o accionista no debe representar un patrimonio ajeno al sistema tributario, pues no constituye un concepto o cantidad destinado a atender las exigencias más elementales, como infundadamente lo sostiene la quejosa en su demanda de amparo. De ahí lo infundado de su argumento.

### **Análisis séptimo concepto de violación.**

111. En el séptimo concepto de violación la quejosa señala que se transgrede la garantía de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de La Constitución Federal en relación con el numeral 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
112. Señala la quejosa que al imponerse en el párrafo segundo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta una tasa adicional del diez por ciento provoca un esquema inequitativo, ya que las personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales no están sujetas al pago del mismo.
113. El concepto de violación que se analiza resulta infundado.
114. Para ello, esta Sala estima necesario reiterar las consideraciones desarrolladas en el presente fallo en las que se revocó la decisión del juez de amparo al resolver en la sentencia recurrida que el artículo 140, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el principio de equidad tributaria.
115. Tales consideraciones se sustentan, esencialmente en las siguientes premisas:
  - Que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan; así, un mismo contribuyente puede ser causante del impuesto en una o varias de

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de distinta naturaleza.

- Que a las modalidades y tratamientos fiscales respecto de una persona en función de las fuentes que abarca se les denomina cédulas, así, esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente del ingreso se denomina impuesto cédular o analítico, caracterizado por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.
- Que el sistema para determinar el ingreso gravable establecido en el Título IV de la Ley materia, no es global, sino cédular, ya que cada capítulo regula un grupo determinado de fuentes de ingreso en el que se precisan, concretamente, los sujetos pasivos, la forma de calcular el tributo, las deducciones autorizadas, los requisitos que deben cumplir, el momento y las formas de pago, etcétera; de ahí que no sea posible estimar que se encuentran en un plano de igualdad frente a la ley aquéllos que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales independientes, respecto de los contribuyentes que obtienen ingresos de otras fuentes de riqueza, tal como sucede con los ingresos que surgen con motivo de la distribución de dividendos.
- Que no es posible afirmar que hablamos de sujetos que se ubiquen en igualdad de condiciones, sino hablamos de todo sujeto que en función de su ingreso y los demás elementos que ha considerado el legislador para diferenciar su capacidad contributiva, encuentran una regulación autónoma y particular y congruente con el hecho imponible que se pretende gravar, de ahí que no exista la situación de igualdad advertida en la sentencia de amparo entre las personas físicas que perciben ingresos por dividendos y

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

aquellas que perciben ingresos de fuentes distintas [por ejemplo personas físicas con actividades empresariales].

116. Sobre esas mismas consideraciones, esta Primera Sala estima que no es inconstitucional el artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **Análisis del octavo concepto de violación.**

117. En el octavo concepto de violación establece la parte quejosa que el Artículo Noveno, fracción XXX del Decreto por el que se reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el artículo 14 Constitucional.

118. La causa del agravio, precisa la quejosa, es que aún y cuando la disposición transitoria señala que la tasa adicional del 10% sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir de dos mil catorce, posteriormente se liga la aplicación de la norma al saldo de la CUFIN que tenga la persona moral al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

119. Ante ello, la quejosa cuestiona que la disposición transitoria no libera del pago del impuesto a las utilidades contables que la persona moral haya generado antes de dos mil catorce, en la parte que superen el saldo de la CUFIN que se tenga al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, con lo que no se evita del todo la aplicación retroactiva del nuevo gravamen.

120. El citado concepto de violación resulta infundado.

121. De su contenido se advierte que al señalar la parte quejosa que la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio vulnera los derechos que se hubieren adquirido en virtud de que no necesariamente las utilidades contables generadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece quedan

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

liberadas del impuesto por dividendos previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, ello parte de una concepción incorrecta de la norma ni implica necesariamente un planteamiento de retroactividad sobre la norma cuestionada.

122. La referida fracción XXX de la disposición transitoria, refiere:

XXX. El impuesto adicional establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realiza dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas por separado o cuando estas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.

123. De la porción transcrita, es evidente que la voluntad legislativa fue vincular a las personas morales o establecimientos permanentes a cumplir con la obligación de retener a la tasa del 10% únicamente sobre aquellas utilidades generadas a partir del primero de enero de dos mil catorce.

124. No obstante, consciente de que las personas morales tienen un pasado en relación con la integración de la cuenta de utilidad fiscal neta, el legislador requirió en la disposición reclamada la necesidad de que las personas morales mantengan un control sobre las diferentes utilidades generadas, a fin de poder identificar cuáles han sido generadas a partir del año dos mil catorce [en cuyo caso deberán retener el impuesto por dividendos] y aquellas generadas con anterioridad a dicha anualidad [exentas de la obligación de retención].

125. Con tal medida, evidentemente no se transgrede el principio de retroactividad, pues lejos de obrar sobre situaciones pasadas, la norma reclamada enfatiza la necesidad de gravar exclusivamente utilidades generadas a partir del primero de enero de dos mil catorce.

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

126. No obstante, para el caso de que las empresas generadoras de la utilidad incumplan con la obligación de llevar por separado las referidas cuentas o éstas no se encuentren debidamente identificadas, la porción normativa reclamada establece una presunción: la utilidad distribuida se entenderá generada a partir del primero de enero de dos mil catorce. Esta es la situación a la que la quejosa atribuye el vicio de irretroactividad.
127. Al respecto, cabe mencionar que esta Suprema Corte ha distinguido entre la cuestión de retroactividad de las leyes y el problema de la aplicación retroactiva de éstas. El análisis de retroactividad de las leyes conlleva el estudio de los efectos que una precisa hipótesis tiene sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, verificándose si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos. Es decir, ante un planteamiento de esa naturaleza el órgano de control de constitucionalidad se avoca a determinar si una determinada disposición de observancia general obra sobre el pasado, desconociendo las mencionadas situaciones o derechos lo que implica juzgar sobre el apego de un acto materialmente legislativo, a lo dispuesto en el artículo 14, párrafo primero, constitucional, en cuanto a que las leyes no deben ser retroactivas.
128. Sin embargo, del texto normativo reclamado no se advierte que traslade sus efectos hacia situaciones pasadas [que en el caso se traduciría en gravar utilidades generadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece]; por el contrario, fue expreso el legislador en establecer que el impuesto adicional previsto en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sería aplicable a utilidades generadas a partir del primero de enero de dos mil catorce.
129. La presunción de la que se duele la quejosa no implica que la norma opere sobre situaciones pasadas, en la medida que las personas morales lleven un control sobre las utilidades generadas y logren demostrar que corresponden a ejercicios anteriores a dos mil catorce, ningún efecto de

## **AMPARO EN REVISIÓN 665/2016**

causación tendrá el impuesto por dividendos previsto en el segundo párrafo del artículo 140 de la Ley analizada.

130. En la especie, al plantear los promoventes que lo dispuesto en la disposición transitoria puede llegar a gravar utilidades anteriores a dos mil trece atiende más a una situación de hecho [falta de un registro adecuado de CUFINES por las personas morales que las generaron] y no a una irradiación que la disposición tenga sobre derechos adquiridos.
131. Verificar si las personas morales llevan correctamente sus cuentas de utilidades y estas son idóneas para demostrar el origen de la utilidad distribuida, implica pronunciarse sobre situaciones fácticas, lo que constituye una cuestión de mera legalidad.
132. En tal sentido, al ser expresa la norma reclamada en el sentido de que el impuesto por dividendos [retención 10%] opera únicamente sobre utilidades generadas a partir del primero de enero de dos mil catorce, es evidente para esta Primera Sala que no se vulnera el principio de retroactividad.

### **VIII. DECISIÓN.**

133. En consecuencia, al haber resultado fundados los agravios expuestos por las autoridades recurrentes lo procedente es revocar la sentencia de amparo en tanto que el artículo 140, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce no transgrede el principio de equidad tributaria. Por otra parte, al haber resultado infundados e inoperantes los conceptos de violación formulados por la quejosa en su demanda inicial, debe negarse el amparo solicitado.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

### **RESUELVE:**

## AMPARO EN REVISIÓN 665/2016

**PRIMERO.** En la materia de la revisión de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se revoca la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La justicia de la unión no ampara ni protege a **Georgina Hernández Castillo**, en contra del artículo 140, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de uno de enero de dos mil catorce, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXX, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.

EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 116 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, Y 110 Y 113 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA; ASÍ COMO EL ACUERDO GENERAL 11/2017, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PUBLICADO EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIECISIETE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.