

Pago de dividendos a residentes de Reino Unido

David Vanegas Cortés

I. Introducción

Tal y como lo señala Fernando Serrano Antón en su libro *Fiscalidad Internacional*:¹ los dividendos, intereses y las regalías son figuras mercantiles esenciales para el desarrollo de toda actividad mercantil. Así, una de las formas de establecimiento en una economía es la implementación de una sociedad filial que repatriará beneficios a su matriz por medio de las distribuciones de dividendos.

En este tenor, procederemos a analizar la legislación en México y posteriormente el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (UK) para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Ganancias de Capital (CDI).

II. Desarrollo

A. Reforma fiscal 2014

A partir de la reforma fiscal 2014, se estableció, entre otros cambios, una segunda fase de gravamen corporativo del 10% en adición al impuesto sobre la renta (ISR) corporativo del 30%, cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN).

¹ Serrano Antón, Fernando (director). *Fiscalidad Internacional* (1). Editorial Centro de Estudios Financieros; España, 2019, pág. 747.

Lo anterior fue contemplado en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, que a la letra dice:

VIGÉSIMA SEXTA. *Esta Comisión Legislativa estima pertinente el planteamiento del Ejecutivo Federal relativo a introducir un impuesto a cargo de las personas morales al momento de distribuir dividendos. Se considera conveniente el mecanismo planteado, con el fin de fomentar la reinversión y para facilitar la fiscalización de las personas morales residentes en México y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, y con esto se aumenta la carga tributaria hasta una segunda fase que es la distribución de dividendos o utilidades. Este sistema impositivo permitirá no incrementar la carga tributaria a las empresas que reinvierten sus utilidades en proyectos productivos que benefician el crecimiento económico nacional. En consecuencia, sólo se elevará la carga tributaria de las personas morales cuando distribuyan a personas físicas o residentes en el extranjero. Por lo tanto, esta Dictaminadora considera conveniente introducir al sistema del ISR de personas morales una segunda fase del gravamen en el momento de la distribución de dividendos o utilidades, cuando éstos vengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y hayan pagado el impuesto referido en el artículo 10 de la iniciativa presentada por el Ejecutivo.*

Énfasis añadido.

Asimismo, en dicho proceso legislativo se contempló un régimen de transición que excluyera de la segunda fase del gravamen a los dividendos o utilidades que se generaron con anterioridad a 2014; mediante el Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se estableció lo siguiente:

Artículo Noveno.

En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

I. ...

...

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 realizará 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 1o. 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 referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.*

...

Conforme a lo anterior, podríamos señalar las siguientes conclusiones preliminares:

- a) La intención de la disposición transitoria es excluir las utilidades generadas con anterioridad a 2014, al indicar que la segunda fase del gravamen sólo será aplicable a las “utilidades generadas” a partir del ejercicio 2014. Es importante destacar que dicha disposición no precisa con claridad sobre qué utilidades están siendo contempladas (utilidades contables o fiscales).
- b) Se estableció que la persona moral estará obligada 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, teniendo como objetivo el de identificar las utilidades que ya pagaron el impuesto corporativo correspondiente.
- c) Respecto del inciso anterior, podemos considerar que el citado régimen pretende excluir las utilidades que provengan de la CUFIN y por lo tanto excluir las utilidades que efectivamente hayan pagado el ISR.

En este orden de ideas, podría haber la interpretación de que el objeto de la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio no es establecer a qué utilidades les será aplicable el impuesto de la segunda fase del gravamen, sino el de determinar un esquema de control a través de la CUFIN que las personas morales están obligadas a llevar en los términos del artículo 77 de la Ley de la materia.

B. Resoluciones favorables a los contribuyentes

A mayor abundamiento, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), de conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación (CFF), dio a conocer (en el mes de abril de 2016²) un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere el citado artículo, el cual, en términos generales planteó lo siguiente:

Antecedentes:

...

... indica haber tenido utilidades contables generadas al 31 de diciembre de 2013. Asimismo, señala que a esa fecha 31 de diciembre de 2013 el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta fue de cero.

Considerandos:

*... confirmación de criterio en el sentido de que el impuesto sobre la renta adicional del 10% establecido por los artículos 140 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio 2014, aplicable a accionistas personas físicas y residentes en el extranjero, **no resulta aplicable a las utilidades contables generadas con anterioridad al ejercicio 2014.***

Énfasis añadido.

En el apartado denominado “Resolutivo”, la autoridad fiscal expresa lo siguiente:

² 89/LISR/2016-RF-Dividendos; TEMA: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); SUBTEMA: Dividendos; ESTATUS: Vigente.

Resolutivo:

Se confirma su criterio en el sentido de que el impuesto sobre la renta del 10% establecido en los artículos 140, segundo párrafo y 164, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio 2014, no resulta aplicable a las utilidades contables generadas con anterioridad al ejercicio 2014.

Conforme a la resolución antes mencionada, sería posible concluir que las utilidades que deben ser tomadas en cuenta para efectos del gravamen de la segunda fase son las utilidades contables, toda vez que el contribuyente que solicitó la confirmación del citado criterio manifiesta que su saldo en la CUFIN asciende a la cantidad de cero y, por lo tanto, los dividendos que distribuya con posterioridad a 2013 de utilidades contables generadas a dicho ejercicio, no serán sujetos de retención del 10% del ISR.

C. Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM)

Lo anterior toma sentido con lo señalado por la Ley General de Sociedades Mercantiles, la cual, en su artículo 19 establece lo siguiente:

Artículo 19.

La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social.

Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo contra las personas que las hayan recibido o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otras mancomunadas y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.

Énfasis añadido.

Al respecto, se puede apreciar que la distribución de utilidades sólo podrá hacerse cuando hayan sido aprobados los estados financieros que las arrojen, de lo contrario no producirá efecto legal alguno.

Así las cosas, en el supuesto de que una persona jurídica del Título II de la Ley del ISR tuviera resultados desfavorables al 31 de diciembre de 2013, los dividendos que se paguen a una persona jurídica residente de UK serían objeto de la segunda fase del gravamen en materia del ISR, es decir, procedería efectuar la retención del 10% del ISR sobre los dividendos pagados.

D. Aplicación de los beneficios del CDI

D.1. Ley del ISR

El Título V de la Ley del ISR, denominado “De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional”,³ artículo 164, señala lo siguiente:

³ El artículo 8 del CFF señala: “Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial”.

Artículo 164.

En los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. ...

...

IV. Tratándose de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por los establecimientos permanentes a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, se estará sujeto a una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o reembolsos. Los establecimientos permanentes deberán enterar el impuesto que resulte en los términos de esta fracción conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción III de este artículo y tendrá el carácter de pago definitivo.

...

En este sentido, los dividendos que una persona jurídica residente en México distribuya a una persona jurídica residente en UK estarían sujetos a la tasa adicional del 10% y en consecuencia tendrían el carácter de pago definitivo, en virtud de lo comentado anteriormente.

Desde luego, la Ley del ISR establece algunos requisitos para aplicar los beneficios que confiere el CDI de manera previa al pago del gravamen que se origina por la aplicación de la Ley, conforme a la siguiente disposición:

Artículo 4.

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho

a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

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

Así las cosas, a efecto de aplicar los beneficios del CDI celebrado entre México y UK se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Acreditar la residencia fiscal⁴ por parte de la persona jurídica ubicada en UK, a través de la constancia de residencia o de su declaración anual.
- Cumplir con las disposiciones del propio tratado.
- Presentar declaración informativa de su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del CFF o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código.
- Tratándose de operaciones entre partes relacionadas, la autoridad fiscal podrá solicitar al residente en el extranjero la declaración bajo protesta de decir verdad de que los ingresos

sujetos a imposición en México también se encuentran gravados en el país de residencia.

En este sentido, y sobre la base de que el pago de dividendos es a favor de un residente en UK, México tiene celebrado un CDI con UK, el cual puede aplicarse con motivo de la retención adicional del ISR a la tasa del 10%.

Por otro lado, en relación con el segundo párrafo del citado precepto, la autoridad fiscal dio a conocer la regla miscelánea⁵ para establecer los supuestos por los cuales las autoridades fiscales no solicitarían a los contribuyentes residentes en el extranjero que acrediten la existencia de una doble tributación jurídica y cuyo análisis requiere realizarse por separado.

Antes de entrar en materia, es importante señalar que la legislación mexicana reconoce que la interpretación de los tratados en materia fiscal será conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, situación que se confirma a través de la regla miscelánea 2.1.35.

También resulta prioritario señalar que el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) establece la sujeción de los dividendos de forma compartida en el Estado de residencia (UK) y en el Estado de la fuente (México), si es el Estado de residencia de la sociedad pagadora, pero de forma limitada en este último, ya que el impuesto exigido no podrá exceder del 5% del importe bruto de los dividendos,⁶ si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente, al menos, el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos.

4 De conformidad con el artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), se señala lo siguiente:

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

En el caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate con la que acrediten haber presentado la declaración del impuesto del penúltimo ejercicio.

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

5 Excepciones a la aplicación de la acreditación de una doble tributación jurídica por pagos entre partes relacionadas. Regla 3.1.5.

6 La nueva redacción del artículo 10.2 a) del Modelo Convenio, versión 2017, que incorpora este requisito de tenencia mínima y suprime la exclusión de las sociedades de personas de la aplicación del tipo reducido. Sin dejar de resaltar el periodo de 365 respecto de la tenencia accionaria.

D.2. CDI celebrado entre México y UK

Entrando en materia, respecto del pago de dividendos, el artículo 10 del CDI establece lo siguiente:

Artículo 10.

Dividendos

(1) Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante⁷ a un residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

(2) Sin embargo:

(a) excepto lo dispuesto en el inciso (b), dichos dividendos estarán exentos de impuesto en el Estado Contratante del que sea residente la sociedad que paga los dividendos, si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del otro Estado Contratante;

(b) salvo cuando el beneficiario efectivo de los dividendos o distribuciones sea un esquema de pensiones, los dividendos o distribuciones pagados de rentas derivadas de bienes inmuebles a que se refiere el Artículo 6, por un instrumento de inversión:

(i) que distribuya la mayoría de sus rentas anualmente, y

(ii) cuya renta derivada de dichos bienes inmuebles esté exenta de impuesto, podrán ser gravados en el Estado Contratante del que sea residente el instrumento de inversión, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos o distribuciones es residente del otro Estado Contratante dicho impuesto no podrá exceder del 15 por ciento del monto bruto de los dividendos o distribuciones.

Este párrafo no afectará la imposición de la sociedad o fideicomiso respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos o distribuciones.

En el caso de México, las distribuciones referidas en el inciso (b) anterior significan 'el resultado fiscal distribuido' de los fideicomisos de inversión inmobiliaria a que se refieren los artículos 223 y 224 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o las distribuciones efectuadas por cualquier otro instrumento de inversión en bienes inmuebles que pudiera ser incorporado en la legislación mexicana, cuando se cumpla con las condiciones de dicho inciso.

(3) El término "dividendos" empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones, acciones de goce o usufructo sobre acciones, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas (distintas de los intereses exonerados de impuesto bajo las disposiciones del Artículo 11 del presente Convenio) sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

(4) Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 del presente Artículo no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado en este otro Estado Contratante o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en este otro Estado Contratante con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14 del presente Convenio, según proceda.

⁷ De conformidad con el artículo 3, inciso d) del CDI, los términos "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan México o el Reino Unido, según lo requiera el contexto;

(5) Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

(6) Las disposiciones del párrafo (2) del presente Artículo no se aplican cuando el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o asignación de las acciones u otros derechos con cargo a los que se pagan los dividendos fue el de tomar ventaja del presente Artículo a través de dicha creación o asignación.

De la redacción anterior, la lectura que se le daría al primer párrafo del artículo 10 del Convenio sería:

(1) Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante (México) a un residente del otro Estado Contratante (UK) podrán ser gravados en ese otro Estado (UK).

Luego entonces, para efectos de poder ubicarnos en el supuesto del primer párrafo del artículo 10 del CDI, es importante observar que los beneficios de dicho CDI nos sean aplicables.

Es por ello, que el artículo 24 del Convenio requiere ser observado, y se transcribe a continuación:

Artículo 24.

Limitación de beneficios

- 1. Cuando de conformidad con alguna disposición del presente Convenio, las rentas se exoneren de impuesto en un Estado Contratante y, bajo la ley nacional en vigor del otro Estado Contratante una persona esté sometida a imposición respecto de tales rentas en relación con el monto de las mismas que se haya recibido en este otro Estado y no en relación con el monto total de las mismas, la exoneración que se permitirá conforme al presente Convenio en el primer Estado se aplicará sólo en la medida en que las rentas sean sometidas a imposición en el otro Estado.*
- 2. Cuando de conformidad con el Artículo 13 del presente Convenio las ganancias sólo pueden someterse a imposición en uno de los Estados Contratantes y bajo la ley vigente en este Estado una persona esté sometida a imposición respecto de tales ganancias en relación con el monto de las mismas que se haya recibido en ese Estado y no en relación con el monto total de las mismas, ese Artículo se aplicará únicamente en la medida en que las ganancias sean sometidas a imposición en este Estado.*

Del artículo anterior se desprende lo siguiente:

Los beneficios del CDI en materia de dividendos serán aplicables en la medida en que la entidad beneficiaria de dichos dividendos grave el importe de éstos conforme a su legislación doméstica.

III. Conclusiones

- Los dividendos que una persona jurídica pague a un residente de UK estarían gravados a la tasa del 10%, de conformidad con el artículo 164 de la Ley del ISR, sobre la base de que los resultados contables generados al 31 de diciembre de 2013 sean desfavorables.
- Con motivo del CDI en vigor que México tiene celebrado con UK, es viable apoyarnos en el mismo para ser acreedores a los beneficios del citado Convenio.
- La limitación de beneficios establecida en el CDI entre México y UK aplicaría en la medida en que los dividendos no sean gravados tanto en México (Estado de la fuente) como en UK (Estado de residencia); sin embargo, si los dividendos son gravados en UK conforme a la legislación doméstica, es posible aplicar los beneficios del CDI y no ser objeto de retención del ISR.
- Finalmente, y no menos importante, es necesario obtener la constancia de residencia de la persona jurídica residente en UK, presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del CFF o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, así como expedir los comprobantes fiscales en los que se asiente el monto de los pagos efectuados. 

C.P.C. David Vanegas Cortés
Socio Director de Impuestos
en Vanegas y Cía., S.C.
david.vanegas@vanegascia.com