

TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN DE LAS AGAPES

Dr. Gerardo Hernández Barrena
barrenagerardo@yahoo.com.mx

Dra. Alicia Gómez Martínez
alicia.gomez@correo.buap.mx

Dra Ma. Rosa López Mejía
mariarosalm@yahoo.com.mx

Fecha de recepción: 19 de enero del 2017

Fecha de aceptación: 4 de marzo del 2017

RESUMEN:

Hasta el año del 2013 el procedimiento para el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) por la distribución de dividendos realizada por una persona moral dedicada a actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas (AGAPES), se fundamentaba en el artículo 11 de la ley del I.S.R. Sin embargo, a partir del ejercicio 2014 dicho procedimiento se modifica y se establece en el último párrafo del artículo 74 de la mencionada ley. Los cambios realizados en dicho párrafo son esenciales en la determinación del pago del I.S.R. Por tal motivo, este estudio tiene el objetivo de analizar y demostrar a través de un caso práctico que el último párrafo del artículo 74 de la LISR es controversial y crea incertidumbre en la determinación del pago del ISR. La metodología utilizada es cuantitativa, con base en la hermenéutica. Finalmente, se concluye que es urgente que las autoridades emitan las disposiciones legales pertinentes en materia de distribución de dividendos en el régimen de AGAPES.

PALABRAS CLAVE

Régimen, dividendos, artículo 74, L.I.S.R.

ABSTRACT

Until 2013, the procedure for the payment of the Law In-

come Tax (LIT) for the distribution of dividends by a moral person engaged in Agricultural, Livestock, Fisheries and Silvicultural (ALFS), activities, was based on Article 11 of the LIT. However, as from fiscal 2014, said procedure is modified and established in the last paragraph of article 74 of the aforementioned law. The changes made in that paragraph are essential in determining the payment of the I.S.R. For this reason, this study aims to analyze and demonstrate through a case study that the last paragraph of article 74 of the LIT is controversial and creates uncertainty in determining the payment of the LIT. The methodology used is quantitative, based on hermeneutics. Finally, this study concluded that it is urgent that the authorities issue the pertinent legal provisions regarding the distribution of dividends in the ALFS regime.

KEYWORDS

Regime, dividends, article 74, LIT.

INTRODUCCIÓN

En México el sector agrícola, ganadero, pesquero y silvícola dentro del ámbito contributivo tiene grandes beneficios, derivados del apoyo e impulso que el gobierno siempre ha dado a este sector, por la importancia que re-

visten estas actividades en la economía del país al estar íntimamente relacionadas con la demanda de consumo de los alimentos de origen pecuario, que de acuerdo a las previsiones de organismos internacionales, se ven favorecidos por el aumento demográfico y los ingresos. Entre los apoyos que el gobierno ha instrumentado, se puede mencionar el Programa Sectorial de Desarrollo Agropecuario, Pesquero y Alimentario, 2013-2018, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 13 de diciembre de 2013, creado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA), donde se señalan, entre los objetivos de dicho programa: la búsqueda del incremento de la productividad, hacer más competitivo al sector, asegurar la producción alimentaria del país, entre otros (SAGARPA 2007-2012).

Por tal motivo, la pregunta de investigación que guía este trabajo es: ¿Cuáles son las controversias que se originan al tributar en el régimen de AGAPES cuando distribuyen dividendos, tratándose de una persona moral? La metodología utilizada es de tipo cuantitativa basada en dos casos prácticos en donde se usan magnitudes numéricas, empleando el método hermenéutico, considerando que se hace interpretación de la LISR. También, se puede considerar un estudio exploratorio, por el reciente cambio en el marco legal de la distribución de Dividendos.

Esta investigación, está integrada por un marco legal relativo al estudio del régimen de AGAPES y la distribución de dividendos de personas morales que señala la ley del ISR, posteriormente se muestran dos casos prácticos en donde se hace un análisis detallado, finalmente se presentan conclusiones.

1. MARCO LEGAL

1.1. La ley del Impuesto Sobre la Renta y la distribución de dividendos de personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) se pueden distinguir, varios regímenes fiscales tanto para las personas morales como para las personas físicas. Dichos regímenes contienen distintos derechos, obligaciones y

particularmente en el caso de las empresas dedicadas a actividades, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas (AGAPES) inclusive exenciones respecto a sus ingresos o reducciones para el pago de ISR.

Ahora bien, la distribución de dividendos que realizan las personas morales, también tiene sus particularidades, a decir:

Cuando las Personas Morales distribuyen dividendos o utilidades, y su tratamiento fiscal se ubica en el artículo 10 de la LISR vigente, en donde indica el siguiente procedimiento:

- 1) Deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la ley.
- 2) Los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo.
- 3) Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 9 de esta Ley.
- 4) No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) que establece la presente Ley.
- 5) El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.
- 6) Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acredecir dicho impuesto contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto. El monto del impuesto que no se pueda acredecir en dicho ejercicio, se podrá acredecir hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos.

- 7) Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.
- 8) Para los efectos del artículo 77 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4286.

1.2. Análisis de los cambios en el Régimen de AGAPES y el reparto de dividendos.

Existen escasos trabajos sobre el régimen actual de AGAPES uno de ellos es el de Cavazos (2014), que comenta aspectos relativos al régimen Agropecuario en el que hace énfasis en que el cálculo del ISR correspondiente a dividendos, necesita la emisión de disposiciones claras para la determinación del impuesto a retener cuando se paguen o distribuyan dividendos.

En el caso de las Personas Morales, que distribuyen dividendos o utilidades para determinar el ISR a cargo de la Persona Moral a quienes se los distribuye. El cálculo de ISR según el artículo 10 de la LISR (2014) se muestra en la Tabla No.1:

Tabla No. 1 Cálculo de ISR para dividendo distribuido

	Dividendo distribuido
menos:	
Saldo de CUFIN	Igual:
	Dividendos gravados
por:	
1.4286	Igual:
	Resultado
Por:	
30%	Igual
	Impuesto sobre la Renta corporativo

Fuente: Elaboración propia con base en la LISR (2014)

Sin embargo, tratándose de Personas Morales que tributen en el régimen de AGAPES, el tratamiento es diferente. Hasta el ejercicio 2013 el procedimiento para determinar el ISR estaba contemplado en el artículo 11 segundo párrafo de la LISR, cuya mecánica se explica a continuación:

- 1) Debían multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.2658 y considerar la tasa del 30% con una reducción del 30%.
- 2) No se estaba obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provenían de la cuenta de utilidad fiscal neta que establecía la Ley.

Es decir, la mecánica queda como se muestra en la Tabla No. 2:

Tabla No. 2 Personas Morales que distribuyen dividendos

	Dividendo distribuido
menos:	
Saldo de CUFIN	Igual:
	Dividendos gravados
por:	
1.2658	Igual:
	Resultado
Por:	
30%	Igual:
	Impuesto sobre la Renta sin reducción
Menos:	
Reducción del 30%	Igual:
	ISR por distribución de dividendos

Fuente: Elaboración propia con base en la LISR (2013)

Como se puede observar, el tratamiento fiscal del pago del ISR por distribución dividendos que realizaban las personas morales dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas estaba muy claro en el mencionado artículo 11 de la LISR.

Sin embargo, para el ejercicio del 2014, con la publicación de la nueva LISR, se modifica el artículo 11 de la LISR, en primera instancia para dicho ejercicio, lo más importante es que el procedimiento para determinar el

ISR por distribución de dividendos realizado por personas morales del régimen de AGAPES, fue eliminado de dicho precepto legal para establecer un nuevo procedimiento en el último párrafo del artículo 74 de la citada ley. Cambio que parecería ser bueno ya que a partir del 2014, dentro del Título II de la LISR se ubica un capítulo VIII denominado del Régimen de AGAPES, por lo que resulta acertado que todos los derechos y obligaciones de este tipo de contribuyentes se concentren en un solo capítulo, que ciertamente se abarcan en dos artículos, el 74 y 75 de la multicitada LISR.

No obstante, el último párrafo del artículo 74 resulta complejo en su interpretación, como se puede ver a continuación:

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.

En relación a lo anterior, se pueden realizar los siguientes comentarios:

- 1) El último párrafo del artículo 74 hace referencia que, para determinar el impuesto por la distribución de dividendos "en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior..."; sin embargo resulta relevante señalar que "el párrafo anterior" no tiene ningún vínculo con la distribución de dividendos, solo se refiere a los montos en los cuales las personas físicas y morales tienen derecho a la reducción del ISR propio y la opción que tienen las personas morales de adicionar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio, la utilidad que corresponde a los ingresos exentos.
- 2) No se hace mención de disminuir a los dividendos distribuidos, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta.
- 3) No se hace referencia a la aplicación de una tasa o de una reducción de impuesto.

2. CASO PRÁCTICO

Considerando literalmente lo que contempla el último párrafo del artículo 74 de la LISR el pago del ISR quedaría de la siguiente manera:

Determinación del impuesto sobre la renta de una persona moral que tributa en el régimen de las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

Datos:

Dividendos pagados \$ 300,000.00

Saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta \$ 240,000.00

ISR del ejercicio \$ 12,000.00

Resolución:

1) Determinación del resultado

ISR del ejercicio	\$ 12,000.00	= .0400
Utilidad o dividendos distribuidos		\$ 300,000.00

2) Determinación del factor 2

1-Resultado	1-.0400	= .9600
-------------	---------	---------

3) Determinación del factor 1

1	1	= 1.0416
---	---	----------

Factor 2		.9600
----------	--	-------

4) Determinación del ISR

Dividendos o utilidades distribuidas		\$ 300,000.00
X Factor 1		x 1.0416
ISR por distribución de dividendos		\$ 312,480.00

Como se puede comprobar por distribuir dividendos por \$ 300,000.00 se estaría pagando de I.S.R. \$ 312,480.00 lo cual resulta desproporcionado situación que no cumple con lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2017¹), ademá, se considera que la Persona Moral tiene saldo en la cuenta de utilidad fiscal neta, por lo que no debería pagar ISR por distribución de dividendos hasta por \$ 240,000.00.

Ahora bien, en la Tabla No. 3, se presenta el ISR que se hubiera pagado con las disposiciones vigentes hasta el 2013.

¹ Son obligaciones de los mexicanos: IV) contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Tabla No. 3 Cálculo de ISR por distribución de dividendos de una persona moral

	Dividendo distribuido	\$ 300,000.00
menos:		
	Saldo de CUFIN	\$240,000.00
Igual:		
	Dividendos gravados	\$ 60,000.00
por:		
	Factor	1.2658
Igual:		
	Resultado	\$ 75,948.00
Por:		
	Tasa	30%
Igual:		
	Impuesto sobre la Renta sin reducción	\$ 22,784.40
Menos:		
	Reducción del 30%	\$ 6,835.32
Igual:		
	ISR por distribución de dividendos	\$ 15,949.08

Fuente: Elaboración propia con base en la LISR (2013)

Como se puede constatar, con las disposiciones vigentes en el 2013, se pagaría un ISR de \$15,949.08, mientras que con las disposiciones vigentes a partir del 2014, se pagarían \$312,480.00; situación que desde resulta totalmente desproporcionada, ya que el incremento en el pago del ISR es muy considerable.

Sin embargo, se tiene el siguiente criterio:

2.1. CASO PRÁCTICO COMPARATIVO

Determinación del impuesto sobre la renta de una persona moral que tributa en el régimen de las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

Datos:

Dividendos pagados \$ 300,000.00

Saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta \$240,000.00

ISR del ejercicio \$ 12,000.00

Resolución:

1) Determinación de los dividendos gravados
Dividendos pagados \$ 300,000.00

Menos:

Saldo de CUFIN \$ 240,000.00

Dividendos gravados \$60,000.00

2) Determinación del resultado

ISR del ejercicio \$12,000.00 = .2000

Utilidad o dividendos distribuidos \$ 60,000.00

3) Determinación del factor 2

1-Resultado 1-.2000 = .8000

4) Determinación del factor 1

1 1 = 1.2500

Factor 2 .8000

5) Determinación del ISR

Dividendos o utilidades distribuidas \$ 60,000.00

Por: Factor 1 x 1.2500

ISR por distribución de dividendos \$ 75,000.00

Por:

Tasa de ISR x 30%

Igual:

ISR sin reducción \$ 22,500.00

Menos:

Reducción del ISR (\$22,500 x 30%) \$ 6,750.00

Igual:

ISR a cargo por distribución de dividendos

\$ 15,750.00

Como se puede observar la cantidad antes determinada es congruente con el determinado con el procedimiento vigente hasta el 2013 en cantidad de \$ 15,949.08, lo cual puede dar indicios de que la interpretación y determinación del ISR por distribución de dividendos de personas morales del régimen de AGAPES, antes descrita, es correcta.

Para dirimir esta situación, se puede examinar que el ISR que debe pagar la persona física (socio) que percibe el dividendo, ya que de conformidad con el artículo 140 de la LISR vigente a partir del 2014, dicho socio tiene la opción de acrestar el ISR pagado por la sociedad, siempre que acumule como ingreso dicho ISR pagado por la

sociedad que distribuyó los dividendos, ello con fundamento en el primer párrafo del artículo 140 LISR.

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.

En la Tabla No. 4, se exemplifica de manera detallada el cálculo:

Tabla No. 4 impuesto sobre la renta por dividendo o utilidad percibido

	Dividendo percibido
Más:	
	ISR pagado por la sociedad
Igual:	
	Monto acumulable
menos	
	Límite inferior de la tarifa del artículo 152 LISR
Igual:	
	Excedente del límite inferior
Por:	
	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
Igual:	

	Impuesto marginal
Más	
	Cuota fija
Igual:	
	ISR según tarifa
Menos:	
	ISR pagado por la sociedad
Igual:	
	ISR a cargo o a favor

Fuente: Elaboración propia con base en la LISR (2014)

En este sentido para que el socio determine el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos debe realizar el procedimiento que se muestra en la tabla No. 5:

Tabla No. 5 Procedimiento para determinar I.S.R.

	Dividendo percibido
por:	
	1.4286
Igual:	
	Resultado
Por:	
	30%
Igual	
	ISR pagado por la sociedad

Fuente: Elaboración propia con base en la LISR (2014)

Ahora bien, ¿qué sucede con el acreditamiento del ISR pagado por la sociedad cuando ese dividendo proviene de una persona moral del régimen de AGAPES? La respuesta se encuentra en el criterio normativo 52/ISR/N denominado, "Distribución de dividendos. Monto del acreditamiento del ISR que tienen derecho de aplicar las personas físicas en la declaración del ejercicio, cuando reciban dividendos de persona moral dedicada exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas", mismo que señala lo siguiente:

El artículo 140 de la Ley del ISR establece la obligación para que las personas físicas acumulen a sus

demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. El citado artículo dispone que las personas físicas que acumulen y que opten por acreditar contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, para calcular el impuesto pagado por la sociedad, aplicarán la tasa señalada en el artículo 9 de la Ley del ISR y el factor señalado en el artículo 140 de dicha Ley vigente sin indicar excepción alguna a tal supuesto.

Por lo anterior, no obstante que dicho dividendo o utilidad pueda provenir de una persona moral que se dedique exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que para calcular el ISR correspondiente a dicho dividendo o utilidad distribuido, haya aplicado el factor reducido que señala el segundo párrafo el artículo 10 de la Ley en comento; las personas morales referidas calcularán el impuesto pagado por la sociedad a que se refiere el artículo 140, primer párrafo de dicha Ley, conforme a lo indicado en esta disposición.

De la lectura a dicho criterio se puede destacar, lo referente al acreditamiento que puede realizar la persona física cuando lo percibe de una persona moral del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, que consiste en:

- 1) Las personas físicas deben calcular el ISR pagado por la sociedad conforme al artículo 140 primer párrafo, como se observa en la Tabla No 6:

Tabla No. 6 Cálculo de ISR por dividendo percibido

	Dividendo percibido
por:	
	1.4286
Igual:	
	Resultado
Por:	
	30%
Igual	
	ISR pagado por la sociedad

Fuente: Elaboración propia con base en LISR (2014)

- 2) Dicho criterio señala que se aplique el procedimiento antes mencionado, no obstante que la persona moral haya aplicado el factor reducido que señala el segundo párrafo el artículo 10 de la Ley; sin embargo, es importante señalar que en el segundo párrafo del citado artículo 10 de la LISR no se señala ningún factor reducido.
- 3) Es transcendental establecer que hasta el año 2013, el segundo párrafo del artículo 11 (ahora 10) si establecía un factor reducido (1.2658); por lo que vale la pena realizar un comparativo de dicha disposición en lo referente al tratamiento en comento.

Análisis comparativo de la distribución de dividendos

A continuación en la tabla No.7 se presenta en detalle el análisis comparativo de la distribución de dividendos según LISR 2013 y 2014:

Tabla. No. 7 Análisis comparativo de la distribución de dividendos según LISR 2013 y 2014.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS 2013	DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS 2014
ARTÍCULO 11	ARTÍCULO 10
Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y entregar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.	Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y entregar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 9 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de la presente Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

<p>Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.2658 y considerar la tasa a que se refiere dicho párrafo con la reducción del 25.00% señalada en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.</p>	<p>Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinvertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 78 de esta Ley.</p>	<p>Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:</p>
<p>Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinvertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 89 de esta Ley.</p> <p>No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece la presente Ley.</p> <p>El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades o los dividendos o utilidades.</p> <p>Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:</p>	<p>No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece la presente Ley.</p> <p>El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades o los dividendos o utilidades.</p> <p>Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:</p>	<p>Fuente: Elaboración propia con base en LISR (2013; 2014)</p> <h2>4. CONCLUSIONES</h2> <p>Derivado de lo anterior, se puede concluir, que de aplicar el último párrafo del artículo 74, se pagaría un impuesto excesivo, además, no se considera la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) así como una tasa de ISR, ni mucho menos una reducción de ISR como hasta el 2013 se establecía.</p> <p>Es por ello, que como resultado de una interpretación armónica al último párrafo del artículo 74 de la mencionada LISR, el cual desde el punto de vista de este estudio, debe ser el segundo párrafo del artículo 10 de LISR (2014); el criterio normativo 52/ISR/N así como al citado artículo 10 del ordenamiento en comento; se puede señalar que el ISR por distribución de dividendos a cargo de una persona moral del régimen de las AGAPES debe pagarse a partir del ejercicio 2014 de conformidad con el caso práctico comparativo.</p> <p>Cabe señalar, que al momento la autoridad no se ha pronunciado al respecto. Por lo que se considera urgente, que lo reflexionen y emitan las disposiciones legales pertinentes en materia de distribución de Dividendos del régimen de AGAPES para evitar controversias e incertidumbre, lo que coincide con el trabajo de Cavazos (2014), en el sentido de emitir disposiciones más claras. Así, alinearse al establecimiento de impuestos que respondan a los principios de proporcionalidad y equidad señalada en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.</p> <h2>Bibliografía</h2> <ul style="list-style-type: none"> CAVAZOS, M. (2014): "Aspectos Fiscales importantes del Régimen Agropecuario". Consultado el 29 de mayo de 2017 en:

- <http://imp.org.mx/wp-content/uploads/2014/11/Fiscoactualidades-n%C3%BAm-21.pdf>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2016), recuperado el 17 de febrero 2017 en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. ISEF, Mexico, 2013.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. ISEF, Mexico, 2014.
- Hernández, G. Mier E. G. y Castelan, M. (2015): Obscuridad e incertidumbre jurídica en el pago de dividendos en el sector primario. Erudición y vanguardia fiscal, empresarial, jurídica. 1 (2), pp. 6-7.
- SAGARPA (2007-2012) Programa Nacional Pecuario, recuperado el 17 de febrero 2017 en: <http://www.sagarpa.gob.mx/ganaderia/Publicaciones/Lists/Programa%20Nacional%20Pecuario/Attachments/1/PNP260907>

Dr. Gerardo Hernández Barrena

barrenagerardo@yahoo.com.mx

Profesor- Investigador de la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, México.

Dra. López Mejía María Rosa

Docente Investigador Integrante de Cuerpo Académico Sistemas de Investigación Financiera y Control de Gestión de Organizaciones.

Correo electrónico: mariarosalma@yahoo.com.mx

Dra. Gómez Martínez Alicia

Docente Investigador Integrante de Cuerpo Académico Sistemas de Investigación Financiera y Control de Gestión de Organizaciones.

Correo electrónico: agfludisa@hotmail.com