

AMPARO EN REVISIÓN 2159/2003.
QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA DE**
CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE
ANGUIANO.
SECRETARIO: J. FERNANDO MENDOZA RODRÍGUEZ.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al día cuatro de mayo de dos mil cuatro.

VISTOS; Y
RESULTANDO:

PRIMERO. Por escrito presentado el veintitrés de abril de dos mil tres, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, *****, representante legal de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

“III. AUTORIDADES RESPONSABLES: --- Se señalan con tal carácter en el presente juicio: --- 1. El H. Congreso de la Unión.--- 2. El C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.--- 3. El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.--- 4. El C. Secretario de Gobernación.--- 5. El C.

Director del Diario Oficial de la Federación.--- IV. LEY O ACTO QUE DE CADA AUTORIDAD SE RECLAMA.--- 1. Del H. Congreso de la Unión, reclamo: a) La tramitación, aprobación y expedición de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 y, en concreto, lo dispuesto por el artículo 32 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, fracción XXV, en donde se encuentra la prohibición de hacer deducible la participación del trabajador en las utilidades.--- b) La tramitación, aprobación y expedición del Decreto que establece, reforma, adiciona, y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, vigente a partir de esta fecha, concretamente la fracción XC del artículo Segundo de las disposiciones transitorias de dicha ley, mediante la cual se establece que ‘la participación de los trabajadores en las utilidades, será considerada deducible, en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto’.--- 2. Del C. Presidente de la República, reclamo: La promulgación y orden de publicación del Decreto y las leyes que se mencionan en el numeral anterior.--- 3. Del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, reclamo:

El refrendo del Decreto presidencial promulgatorio del Decreto y la ley reclamados, a que se alude en los anteriores apartados.--- 4. Del C. Secretario de Gobernación, reclamo: El refrendo otorgado al Decreto presidencial promulgatorio de las leyes que se reclaman.--- 5. Del C. Director del Diario Oficial de la Federación, reclamo: La publicación oficial de los ordenamientos reclamados.”

SEGUNDO. La quejosa en su demanda de amparo relató los siguientes antecedentes:

“En los términos del artículo 116, fracción IV, de la Ley de Amparo, bajo protesta de decir verdad, a continuación manifiesto los hechos y abstenciones que constan a mi representada y que constituyen los antecedentes de los actos reclamados: --- 1. Mi mandante es una sociedad mercantil legalmente constituida conforme a las leyes de la república mexicana, tal y como se acredita con el testimonio de la escritura pública correspondiente que se ofrece como prueba.--- 2. Está debidamente inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con clave R.F.C. **,--- 3. Es contribuyente del impuesto sobre la renta, impuesto al activo e impuesto al valor agregado, entre otros impuestos federales.--- 4. En virtud de que mi poderdante, para el desarrollo de su objeto***

social cuenta con una planta laboral, en los términos de las disposiciones vigentes a partir del año en curso, ha estado y está obligada de conformidad con el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, a enterar a los trabajadores una participación en las utilidades de la sociedad (PTU).--- 5. *En mérito de lo anterior, en el mes de mayo del ejercicio fiscal de 2002 y acorde a la base que para tal efecto determinó en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en dicho ejercicio, mi representada procedió al reparto y pago de la PTU. Posteriormente, el día 31 del mes de marzo de 2003, mi poderdante procedió a la determinación y entero del impuesto sobre la renta (ISR) a su cargo por lo que respecta al ejercicio fiscal de 2002, presentando su declaración anual en los términos previstos por la ley aplicable.---* 6. *Ahora bien, no obstante que el pago de la PTU es un gasto estrictamente indispensable y obligado por disposiciones constitucional y legal expresas, para la realización de su objeto social, mi poderdante estuvo impedida para considerar como deducible dicho gasto en la declaración mencionada en el párrafo anterior, en virtud de que conforme a lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de*

2002, y la fracción XC del artículo Segundo de las disposiciones transitorias del mismo ordenamiento, sólo se podrá hacer deducible el gasto de la PTU en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto (PIB).--- Cabe señalar que dicha expectativa publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, basada a su vez en los datos ofrecidos por el Programa Nacional de Financiamiento al Desarrollo (PRONAFIDE), arroja los siguientes datos:

	2002	2003
<i>Tasa de crecimiento PIB nominal</i>	6.5	6.7
<i>Deflactor del PIB</i>	4.8	3.7
<i>Tasa de crecimiento PIB real</i>	1.7	3.0

7. En consecuencia, se desprende que mi poderdante aplicó por primera vez en su perjuicio las restricciones contenidas en el artículo 32 de la LISR y la fracción XC del artículo Segundo Transitorio las cuales consisten en no hacer deducible el pago de PTU efectuado a sus trabajadores, actualizándose el primer acto de aplicación de los preceptos por esta vía impugnados en las condiciones de inequidad, ilegalidad y desproporcionalidad que se detallarán en el capítulo de agravios de la presente demanda de garantías.”

TERCERO. La quejosa señaló como garantías individuales violadas en su perjuicio las contenidas en los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y expresó los siguientes conceptos de violación:

“PRIMERO. LA FRACCIÓN XXV DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002 TRANSGREDE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, EN LA MEDIDA EN QUE POR SU CONDUCTO SE OBLIGA A MI REPRESENTADA A DETERMINAR UN RESULTADO FISCAL QUE NO ES REPRESENTATIVO DE SU VERDADERA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.--- I. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia que la proporcionalidad, equidad y legalidad de las contribuciones constituyen garantías individuales, aun cuando se encuentren establecidas en un capítulo distinto, específicamente en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.--- En este sentido, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia ha sostenido lo siguiente: ‘IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.’ (Se transcribe).--- En ese orden de ideas, de la fracción IV del artículo 31 constitucional, se desprende que para que un impuesto tenga plena validez deberán reunirse los

siguientes elementos: --- 1. Que se encuentre establecido en una ley.--- 2. Que sea proporcional y equitativo, y 3. Que se destine a cubrir gasto público.--- En relación a lo anterior la Suprema Corte de Justicia ha sostenido lo siguiente: ‘IMPUESTOS VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.’ (Se transcribe).--- ‘PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.’ (Se transcribe).--- Asimismo, nuestro Máximo Tribunal ha definido en las siguientes jurisprudencias los principios de proporcionalidad y equidad tributarios: ‘IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.’ (Se transcribe).--- ‘CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.’ (Se transcribe).--- De conformidad con las tesis transcritas, el principio de proporcionalidad tributaria radica principalmente en que todos los gravámenes se deben fijar de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, para que así, las personas que tengan una mayor fuente de riqueza tributen en forma cualitativamente superior a aquellas cuyo indicador de riqueza sea comparativamente menor.- -- En ese orden de ideas, podemos afirmar que para que una contribución se ajuste al texto constitucional es requisito sine qua non que el impacto económico que dicha contribución deba

tener en el patrimonio del contribuyente debe guardar una relación directamente proporcional a la fuente de riqueza que se pretende gravar, esto con el ánimo de que dicha fuente no sea eliminada en su totalidad o menoscabada de tal manera que inhiba su continuidad, en consecuencia, su participación directa o indirecta en el desarrollo económico del Estado en su concepción doctrinal.-

-- II. Una vez expuesto lo que, conforme a la jurisprudencia de nuestros tribunales debe entenderse como el principio de proporcionalidad, consideramos conveniente realizar una breve exposición de los elementos esenciales del impuesto que nos ocupa denominados ‘objeto’ y ‘base’, así como abordar el concepto ‘erogación deducible’.-- El objeto de la LISR se constituye por los ingresos de los contribuyentes; sin embargo, para efectos de cuantificar el monto susceptible de ser gravada sin que se agote la fuente de riqueza es necesario determinar una base que logre gravar adecuadamente el objeto mencionado, y en tal virtud el legislador estableció un procedimiento para calcular el denominado ‘resultado fiscal’ por medio del cual se permite a los contribuyentes disminuir los ingresos obtenidos en el ejercicio restándoles los gastos, depreciaciones e incluso adquisiciones en las que se tuvo que incurrir para la obtención de dichos ingresos.-- Sirven de apoyo a lo anterior los siguientes criterios sostenidos por

los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reunidos en Pleno en el mes de septiembre de mil novecientos noventa y seis: 'RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.' (Se transcribe).--- *Sentado lo anterior, no es difícil comprender que si a un contribuyente del ISR no se le permitiera disminuir sus gastos de sus ingresos, la base del impuesto sobre la renta no podría ser un indicador real de su capacidad contributiva en un ejercicio fiscal determinado y más allá; incluso no podría ni siquiera llamarse 'utilidad fiscal'.--- Ahora bien, conforme a la doctrina tributaria y diversos precedentes que en materia fiscal han sido dictados por diversos tribunales federales, el punto medular para determinar si un gasto, erogación, compra o inversión efectuada por un contribuyente debe ser deducible para efectos del ISR o no, radica en definir si ésta es 'estrictamente indispensable para los fines de su actividad', por lo que estamos convencidos de que este concepto debiera ser una de las principales directrices para que nuestros legisladores analicen y clasifiquen como deducciones autorizadas a los diversos gastos u erogaciones en que una empresa pudiera incurrir.--- Lo anterior, dicho en otros términos, implica que es válido y necesario afirmar que todas las erogaciones estrictamente indispensables para la actividad generadora de ingresos de un*

contribuyente del ISR deben considerarse como deducibles, ya que sólo así es posible que se calcule una base del impuesto real que permita gravar los ingresos de los contribuyentes en su justa medida, por lo que en consecuencia, cualquier dispositivo que impidiera la deducción de una erogación con las características mencionadas evidentemente violentaría el principio de proporcionalidad tributaria.--- III. Una vez esclarecido lo anterior, a continuación nos avocaremos a demostrar que por su naturaleza y características particulares, el reparto de utilidades que efectúa una empresa a sus trabajadores es una erogación estrictamente indispensable para los fines del negocio, y que por lo tanto ésta debiera de ser deducible para efectos de la determinación de la base del ISR y su consecuente pago, para que así se permitiera a las empresas tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva y económica, acorde a lo previsto por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.---

El artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene una obligación aplicable a las empresas, consistente en repartir y pagar a sus trabajadores una participación de las utilidades obtenidas durante cada ejercicio y los artículos 117 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, así como el 14 de la LISR, establecen los tiempos y

forma en que el patrón deberá de cumplimentar la obligación de repartir utilidades a los trabajadores.-

-- Lo anterior evidencia que el reparto y pago de utilidades a los trabajadores no es una opción para el empresario, sino una obligación constitucional, salvaguardada por diversos preceptos de nuestra legislación, cuyo cumplimiento puede ser exigido por los trabajadores ante los tribunales competentes e incluso sancionado por las autoridades laborales.---

Visto desde otro punto de vista, la participación en las utilidades de las empresas es un gasto que no puede ser eludido, ya que es necesario erogarlo para el desarrollo normal de las actividades del contribuyente y tan es así que la abstención de cumplir dicha obligación podría tener consecuencias desastrosas como por ejemplo que los trabajadores convocaran a una huelga o simplemente llevaran a cabo un paro de labores, lo cual, evidentemente, impediría el desarrollo normal del negocio.---

En virtud de lo anteriormente expuesto, no es posible afirmar que el pago de PTU no es un gasto estrictamente indispensable para la realización del objeto social de empresas que como mi poderdante cuentan con una planta laboral, ya que se requiere forzosamente de su erogación tanto para que la compañía opere dentro de un marco de derecho, como para que conserve el funcionamiento normal del negocio (y que el mismo genere ingresos), por lo que es

indispensable que dicha erogación reviste de las características necesarias para afirmar que tiene una verdadera incidencia en la determinación de la capacidad contributiva de los contribuyentes del ISR.--- No obstante lo anterior, el legislador fiscal de forma por demás contraria a la garantía de proporcionalidad tributaria decidió por conducto de la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prohibir la deducción de ‘Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta’.--- Y lo anterior resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria en virtud de que el hecho de que tanto la Constitución Federal como las leyes del trabajo y del ISR obliguen a los patrones a utilizar la utilidad como la referencia para determinar el monto que se debe entregar a los trabajadores por concepto de dicha obligación laboral, no implica que la misma deje de ser un gasto estrictamente indispensable para la realización del objeto social de los patrones y la generación de los ingresos objeto del impuesto sobre la renta y que consecuentemente tenga una incidencia verdadera y tangible respecto de su capacidad contributiva.--- Es decir, que no existe razón lógica ni legal que justifique que un gasto tan estrictamente indispensable como lo es el pago de la PTU, no deba de ser considerado como un gasto

estrictamente indispensable en el que se tuvo que incurrir para la generación de ingresos, por lo que resulta por demás evidente que la prohibición de su deducción implica que los contribuyentes determinen la base del ISR y su consecuente pago de impuestos de una forma desproporcional a su verdadera capacidad contributiva contrariando la garantía de proporcionalidad consagrada en el texto de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.--- Por último y a manera de aclaración, también resulta importante señalar que la prohibición contenida en el precepto que se reclama tal vez podría justificarse cuando del pago de dividendos se trate ya que esta distribución de utilidades es una consecuencia del cumplimiento del objeto social de una sociedad mercantil y sólo en ese caso resultaría incongruente que la asignación de las utilidades debiera de ser un factor para determinar la utilidad aplicable al ejercicio fiscal siguiente.--- Sin embargo, de lo anterior cuando el pago de la PTU se trate las diferencias con el pago de dividendos o conceptos análogos resultan abismales, en virtud de lo siguiente: --- La PTU, (1) no es un dividendo que el patrón decida otorgar a sus accionistas sino una cantidad que la Constitución le obliga a entregar a sus trabajadores y que a diferencia de los dividendos constituye (en su mayor parte) un ingreso gravable para el trabajador; (2) los

dividendos o repartos de utilidades comunes no constituyen gastos estrictamente indispensables para el desarrollo del objeto social de una empresa sino el fin último de una sociedad mercantil, que es generar utilidades para sus accionistas y no para sus trabajadores; y (3) en el evento de que una empresa decidiera reinvertir un dividendo aplicándolo en gastos estrictamente indispensable éste sería deducible a diferencia de la PTU que es una utilidad que se vuelve a aplicar en un gasto estrictamente indispensable entregándose a los trabajadores por disposición de ley.--- Es decir, que para que la ley reclamada tuviere congruencia y respetara la garantía de proporcionalidad antes mencionada sería necesario que la misma hubiere sido redactada precisando que la prohibición de deducir pagos sujetos a la generación de utilidades se hubiere establecido una fórmula para que además de los dividendos la prohibición fuere aplicada a conceptos asimilables a los mismos o que por su naturaleza pudieran ser consecuencia de planeaciones fiscales tendientes a deducir erogaciones que en el fondo se deban de conceptuar como distribución de utilidades a accionistas, pero nunca se debió de prohibir la deducción de un gasto tan estrictamente indispensable para la generación de ingresos como lo es la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa ya que es innegable que el

no permitir a un contribuyente reconocer para la determinación de su utilidad fiscal, la disminución patrimonial generada con motivo del pago de la PTU implica que dicho contribuyente tribute de forma desproporcional a su verdadera capacidad contributiva y económica, situación que deviene en una franca violación a la multicitada garantía de proporcionalidad tributaria, siendo suficiente para que ese H. Juzgado conceda a mi poderdante el amparo y protección de la Justicia Federal para efectos de que esté en posibilidades de considerar como deducibles la PTU pagada a sus trabajadores en el ejercicio.--- En virtud de lo anteriormente expuesto, es evidente que la prohibición contenida en la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violenta en perjuicio de mi representada lo establecido por la fracción IV del artículo 31 constitucional en perjuicio de mi mandante, por lo que solicito a ese H. Juez conceda el amparo y protección de la Justicia Federal en los términos precisados en el cuerpo de la presente demanda de garantías.--- SEGUNDO. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRANSGREDE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD TRIBUTARIA, EN LA MEDIDA EN QUE NO PERMITE PROCEDER A LA DEDUCCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES DE LAS EMPRESAS SIN CONSIDERAR QUE LA MISMA

CONSTITUYE UN GASTO Estrictamente indispensable para el desarrollo de la actividad de una persona moral patrón, similar al pago de salarios, bonos, gratificaciones anuales y demás prestaciones pagadas a los trabajadores de una empresa.--- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha sostenido en jurisprudencia que el principio de equidad impositiva radica medularmente en la igualdad ante la misma norma tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, quienes en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, lo cual a su 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.---

Lo anterior se aprecia en las tesis jurisprudenciales que a continuación se transcriben: --- ‘IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.’ (Se transcribe).--- Ahora bien, tal y como ya ha quedado debidamente detallado en el agravio que antecede y en obviedad de repeticiones innecesarias, podemos afirmar que el pago de la

PTU constituye un gasto estrictamente indispensable para la consecución del objeto social de los contribuyentes que cuentan con una planta laboral y que el hecho de que su monto se determine en función de la renta gravable de los contribuyentes no implica que su erogación deje de tener incidencia en la capacidad contributiva del contribuyente que la paga.--- Así las cosas, resulta contrario a la garantía de equidad tributaria el hecho de que el legislador pretenda establecer diferencias tributarias entre el pago de otras prestaciones laborales (el aguinaldo, bonos por productividad, e incluso el mismo salario) ya que con completa independencia del nombre con que se les llame o el procedimiento que se aplique para su cuantificación, todos y cada uno de los pagos relacionados con la prestación de un servicio personal subordinado cuyo origen sea una disposición legal, o un contrato colectivo o privado de trabajo, constituyen gastos estrictamente indispensables para la realización del objeto social de una empresa patrón, y por ende, las diferencias apuntadas no justifican que se les otorgue un tratamiento diferente, situación que a la par de violentar la garantía de proporcionalidad tributaria también ubica a ciertos contribuyentes en una situación de clara inequidad, tal y como se explicará a continuación: --- No se justifica que aquellos contribuyentes que cuentan con voluntad

y recursos suficientes para premiar la productividad de sus empleados, y no determinaron una base para PTU por razones del cálculo decidan entregar a sus trabajadores una gratificación anual denominándola bono de productividad o de alguna forma análoga, y al no tratarse de PTU propiamente estén facultados para tomar su deducción, cuando los contribuyentes cuyo cálculo si les arrojó un resultado positivo y, por ende, procedieron a la determinación y entero de la PTU en los términos de las disposiciones aplicables no están facultados para tomar la deducción independientemente de que ésta haya implicado una disminución patrimonial real al igual que otro tipo de pagos, con la consecuente incidencia directa en su capacidad contributiva.--- Es decir, que en la práctica empresarial actual es muy común que diversas empresas de forma legal efficientizen la determinación de su resultado fiscal y de la base para el pago de la PTU logrando no obtener resultados positivos u obteniendo bases muy reducidas y por tal razón procedan al pago de bonos anuales que suplen el pago de la PTU pero que no constituyen nada diferente que reconoce a los trabajadores el impacto que su productividad haya tenido en la generación de utilidades contables que no necesariamente se reflejen en la determinación de la base de la PTU, y a pesar de que se trata de gastos de idéntica naturaleza cuyas

diferencias no tienen incidencia en su capacidad contributiva, estos últimos sí están posibilitados para deducir de sus ingresos dichos gastos, y mi poderdante como otras compañías que pagan PTU, queda ubicada en un estado de inequidad ya que no se le permite tomar dicha deducción sin que exista una verdadera y objetiva razón que justifique tan discriminatorio tratamiento.--- Lo anterior, dicho en otros términos, significa que para que una diferencia entre contribuyentes (en nuestro caso la diferencia sería entre los contribuyentes que paguen PTU a sus trabajadores y los que paguen otro tipo de contraprestaciones anuales relacionadas con la productividad o eficiencia empresarial) sea suficiente para justificar un tratamiento desigual a contribuyentes del mismo tributo, dicha diferencia debe tener una relación directa con el objeto del tributo que de forma indiscutible incida en la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, ya que si el tratamiento tributario desigual va a implicar un mayor o menor pago de impuestos es insoslayable que la diferencia que lo justifique incida directamente en la capacidad contributiva y económica del contribuyente y tal situación en el caso que nos ocupa no se actualiza, ya que el hecho de que la PTU se determinen en función de una supuesta renta gravable, y las demás prestaciones se calculen conforme a otros parámetros, no implica

bajo ninguna circunstancia que el gasto deje de ser obligatorio y necesario para la actividad del contribuyente y deje de implicar una disminución patrimonial que para colmo en todos los casos constituye un ingreso fiscal gravable en su mayor parte, para los trabajadores.--- Por todo lo antes expuesto, queda demostrado que el acto reclamado viola la garantía de equidad prevista por la fracción IV del artículo 31 constitucional en perjuicio de mi mandante, por lo que solicito a su H. Señoría conceda el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del acto reclamado y de las autoridades responsables que han quedado precisadas en el capítulo correspondiente de esta demanda de amparo.--- TERCERO. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DEL 2002, RESULTA CONTRARIO A LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, YA QUE EN SU FRACCIÓN XC DEJA AL ARBITRIO DE UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA LA DEDUCIBILIDAD DEL PAGO DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA.--- La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado en diversas tesis de jurisprudencia que el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV,

de nuestra Carta Magna radica medularmente en que los impuestos deben estar claramente establecidos en la ley, y lo anterior implica que en la misma deben estar bien definidos sus elementos esenciales. Lo anterior dicho en otros términos implica que cuando de la creación de un impuesto se trate dicha tarea debe ser conminada únicamente al legislador y no a alguna otra autoridad o institución.--- Ahora bien, en el presente caso, el artículo Segundo Transitorio de la LISR condiciona la posibilidad de deducir la PTU para el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del PIB, de modo que, es evidente que el legislador incumplió con el principio de legalidad antes referido, ya que además de que no definió en la ley las condiciones bajo las cuales podrá ser deducible la PTU pagada, dejó al arbitrio de instituciones ajenas al propio órgano legislativo, como lo son el Banco de México y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en conjunto con el Programa Nacional de Financiamiento al Desarrollo (PRONAFIDE, quien es el encargado de proporcionar a éstos los pronósticos de crecimiento económico mediante estimaciones del PIB la determinación del factor en base al cual se encuentra condicionada la referida deducción) la determinación de un concepto que sin duda alguna

tiene una incidencia clara y directa en la determinación de la base del impuesto sobre la renta, según se detallará a profundidad a continuación: --- a) a) Violación al principio de legalidad y certidumbre tributaria, toda vez que uno de los elementos que incide de manera directa en el cálculo del impuesto, en este caso del ISR, es determinando por una institución y no por el legislador.--- Tal y como podrá apreciar ese H. Juzgado de la simple lectura del precepto que por este medio se impugna, si bien es cierto que el legislador identifica el factor condicionante para deducir la PTU pagada, es decir, las estimaciones del crecimiento PIB, en la ley no se encuentran previstas las reglas relativas al procedimiento para su determinación, sino que como ya se señaló anteriormente, son entidades ajenas al órgano legislativo, quienes realmente determinan dicho factor, permitiéndoles de esta forma tomar decisiones discrecionales a su cargo, situación que además de transgredir el multicitado principio de legalidad genera incertidumbre al contribuyente al desconocer éste los procedimientos de determinación aplicados para la obtención del estimado de crecimiento del PIB.--- En efecto, lo anterior es violatorio de los principios de legalidad y de certidumbre tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, ya que, como se precisó al inicio del presente agravio, éstos implican que en la ley se

deben establecer todos y cada uno de los elementos esenciales del impuesto para así impedir que alguno de ellos quede sujeto a la discrecionalidad de las autoridades y evitar que en consecuencia el cobro de un impuesto sea imprevisible para el contribuyente. Sin embargo, lo anterior no sucede en la especie, ya que al momento en que entró en vigor la ley del ISR, el contribuyente no estaba en posibilidad de conocer en forma precisa la manera en que se debía contribuir al gasto público, pues debía estar a la espera de que una institución determinara un factor con posterioridad y en base al mismo definir si iba a ser posible deducir la PTU pagada o no.--- Sirven de apoyo los siguientes criterios de nuestros tribunales judiciales federales: 'IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.' (Se transcribe).--- 'RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL PERMITIR QUE UN ÓRGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO (CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.' (Se transcribe).--- b) Violación al principio de legalidad y certidumbre tributaria, toda vez que uno de los elementos que incide de manera directa en el cálculo del impuesto,

no sólo no es determinado en la ley, sino que además está sujeto directamente a la especulación financiera.--- Efectivamente, el precepto impugnado no sólo no señala las reglas o procedimientos necesarios para la obtención del factor al cual está condicionada la deducción de la PTU, es decir, la expectativa de crecimiento del PIB (el cual ya quedó esclarecido que es determinado por instituciones ajenas al legislador), sino que además dicho factor se encuentra estrechamente ligado con una especulación financiera, la cual es totalmente ajena a la situación real del contribuyente y, en consecuencia, no existe ningún razonamiento lógico-jurídico que baste para considerar que es correcto que sea un elemento condicionante de la deducibilidad de la PTU.--- En ese sentido, queda claro que al contribuyente se le deja en un estado de incertidumbre tributaria, toda vez que la condicionante para acceder al derecho contenido en el artículo en comento, la cual incide directamente en el resultado fiscal de mi representada (y consecuentemente en su ISR a pagar) depende de un concepto incierto (como lo es la expectativa de la situación financiera futura del país) que no está contenido en ley, lo cual resulta inadmisibile y, por ende, contraviene el principio de legalidad y seguridad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV.--- En mérito de lo anterior, resulta por demás evidente

que el artículo Segundo Transitorio de la LISR en la medida en que condiciona la posibilidad de deducir la PTU de la empresa en función de elementos ajenos al tributo, resulta contrario a la garantía de legalidad tributaria y, por ende, resulta procedente que ese H. Juzgado conceda a mi representada el amparo y protección de la Justicia Federal en los términos solicitados.--- CUARTO. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RESTRICCIÓN CONTENIDA EN LA FRACCIÓN XC DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL LEGISLADOR TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD PREVISTA EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE NUESTRA CARTA MAGNA TODA VEZ QUE CONDICIONA LA DEDUCCIÓN DE LA PTU A LA EXPECTATIVA DE CRECIMIENTO DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO, Y TAL SITUACIÓN ADEMÁS DE SER UNA MERA PRESUNCIÓN NO GUARDA UNA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL GOBERNADO.--- Como ya se ha mencionado con anterioridad, la fracción XC del artículo segundo transitorio de la LISR vigente para 2002 refiere a las expectativas de crecimiento del PIB como el elemento condicionante para que un contribuyente considere como deducible la PTU pagada en el ejercicio del 2002; es decir, que la posibilidad de tomar o no una deducción de un gasto que incide directamente en la determinación

de uno de los elementos del tributo (la base) y del impuesto mismo, depende de un indicador macroeconómico mismo que, por definición, se determina como una posibilidad de crecimiento de la economía nacional, es decir, como una mera presunción de un hecho futuro e incierto.--- Ahora bien, considerando que una de las garantías salvaguardadas por nuestra Carta Magna es la relativa a la proporcionalidad con que el gobernado debe contribuir al gasto público y que dicha garantía necesariamente implica que las disposiciones fiscales a aplicar guarden relación directa con la capacidad contributiva del mismo, es evidente que la condicionante en mérito transgrede tal principio toda vez que restringe la deducción en base a un factor que no tiene incidencia en la capacidad contributiva de los gobernados.--- En efecto, como se desprende de la lectura al artículo transitorio sujeto a nuestro análisis, por razones ajenas a la capacidad contributiva de los gobernados el legislador fiscal decidió condicionar la deducibilidad de la PTU a una expectativa de crecimiento superior al 3% del PIB.--- Ahora bien, la expectativa de crecimiento del PIB establecida en los Criterios Generales de Política Económica no guarda relación con la capacidad contributiva del gobernado por las razones que se exponen a continuación.--- I. En primer término, en atención al carácter de expectativa que tiene la condicionante

para realizar tal deducción.--- En efecto, según el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, el vocablo expectativa significa esperanza de realizar o conseguir algo; posibilidad razonable de que algo suceda.--- Si bien hemos señalado anteriormente en la presente demanda de garantías que la garantía constitucional de legalidad se ve transgredida toda vez que dicho indicador de crecimiento es un elemento extralegal -formal y materialmente- es importante señalar que, aun y cuando la autoridad encargada de fijar este dato fuese el legislador y, además, aun cuando dicha variable y el mecanismo para llegar a ella se encontrara efectivamente en la ley –lo cual en la especie no sucede- el simple hecho de que se restrinja la deducibilidad de una partida cierta, erogada y pagada como lo es la PTU por una mera posibilidad o esperanza de crecimiento nacional, se traduce en una flagrante transgresión no sólo a la garantía de legalidad sino a la de proporcionalidad tributaria.--- Dicho de otro modo, una posibilidad, expectativa, esperanza –o cualquier otro sinónimo- en ningún caso puede ser considerado como proporcional, toda vez que sería precipitado asegurar que la capacidad contributiva real de un gobernado pueda verse incrementada o disminuida por una mera probabilidad sujeta a verificarse en un plazo posterior de más de 9 meses.--- Siguiendo con esta idea, ¿qué sucedería entonces en el caso

de que la expectativa fuese equivocada o imprecisa y al final del día nos encontramos con un crecimiento superior al estimado por las entidades encargadas de calcular dicho indicador? ¿Estaríamos en posibilidad de presentar una declaración complementaria en la que, basados en daños reales dedujéramos la PTU pagada igualmente en términos reales a nuestros trabajadores? Obviamente no, toda vez que la ley no hace alusión alguna a este caso.--- La Corte ha señalado en numerosas ocasiones que para la observancia de la garantía de proporcionalidad es necesario que se atienda a un criterio general y equilibrado sobre la capacidad económica del sujeto pasivo lo cual, según se ha explicado en las líneas anteriores, es imposible en el caso que nos ocupa, toda vez que la condicionante subjetiva y eventual del crecimiento económico del país no guarda relación equilibrada con la capacidad contributiva del gobernado.--- II. Como un segundo punto, la condicionante para realizar la deducción de la PTU es desproporcional ya que, independientemente de que sea una expectativa, el crecimiento económico requerido es un factor determinado a nivel macroeconómico.--- En efecto, tomando en consideración que la capacidad contributiva a la cual debe atenderse para respetar el principio de proporcionalidad alude precisamente al contribuyente en lo individual, -o al

conjunto de contribuyentes con iguales capacidades derivadas de un nivel de impresos equivalente- es evidente que condicionar la deducción de uno de sus gastos a un indicador de la economía nacional en su conjunto, no sería proporcional pues no es un criterio que incida en dicha capacidad contributiva.--- No requiere mayores explicaciones nuestro razonamiento.--- El PIB es el valor de la producción corriente de bienes y servicios totales dentro del territorio nacional durante un periodo de tiempo –generalmente un trimestre o un año-. Ya que la economía produce un gran número de bienes, el PIB es la suma de tales elementos en una sola estadística de la producción global.--- Ahora bien, si dicho indicador alude a un crecimiento de todos los sectores que componen la economía nacional, y que por definición es la suma de producciones inmersas en el mercado mexicano, sería imposible soportar que dicho elemento atiende a la capacidad contributiva de cada gobernado ya que como este H. Juzgador entenderá, la diversidad de los sectores productivos mexicanos no tienen un crecimiento proporcional entre ellos –sin olvidar que, como se ha señalado en el apartado anterior, en la especie ni siquiera hablamos del PIB calculado con datos ciertos, sino a la expectativa de crecimiento de éste.--- En síntesis, el que la economía reporte un crecimiento, y mucho menos el que la economía

espere tener un crecimiento en su conjunto, en ningún caso incide proporcionalmente con la capacidad contributiva de cada gobernado, por lo cual es inconstitucional que se limite la deducción de una partida que sí es diversa en cada contribuyente a un indicador global.--- III. Un tercer criterio para demostrar la carencia de proporcionalidad en la condicionante para realizar la deducción de la PTU es el relativo a que, con independencia de que nos encontremos ante una mera expectativa y de que se aluda a un indicador macroeconómico, el establecer un porcentaje fijo de crecimiento del PIB violenta la garantía en comento toda vez que elimina tajantemente la posibilidad de guardar una proporción progresiva con dicho elemento.--- Los criterios de progresividad a los que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho referencia en diversas ocasiones, son indiscutiblemente los necesarios para que se vea respetada el principio de proporcionalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir.--- Encontramos pues que la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala

textualmente lo siguiente: (Se transcribe).--- Ahora bien, como es posible observar, el legislador condiciona la deducción de la PTU al hecho de que la economía nacional alcance –o más bien, estime alcanzar- un crecimiento superior al 3% del PIB, valor que indica de forma arbitraria.--- En efecto, sin mediar algún razonamiento lógico-jurídico, económico y meramente intelectual –ya que ni en la exposición de motivos y mucho menos en el cuerpo de la ley se expone aclaración alguna- el legislador impone como condicionante para realizar la deducción el que la expectativa de crecimiento del PIB sea superior al 3% lo cual, luego de llevarnos inevitablemente a cuestionar sobre la razón para que sea justamente dicha cifra porcentual, además nos da la pauta para controvertir su proporcionalidad.--- Es decir, si tenemos un primer supuesto en el que la expectativa de crecimiento del PIB para el 2003 fuera igual al 3% y, en una segunda hipótesis, dicha estimación fuera de un 3.000000001%, en el primer escenario se limitaría la deducción de la PTU mientras que en el segundo caso, por esa simple diferencia en la fracción porcentual se salvaría la condicionante para realizar tal deducción, lo cual es totalmente absurdo y desproporcional.--- El tema de la progresividad ha sido sujeto en innumerables ocasiones tal y como se muestra en los siguientes criterios de nuestra Suprema Corte de Justicia,

mismos que fortalecen nuestros argumentos:

‘IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PROGRESIVIDAD DEL.’ (Se transcribe).--- ***‘IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECE TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.’*** (Se transcribe).--- ***‘INFRAESTRUCTURA Y EQUIPAMIENTO. LA TARIFA DE ESA CONTRIBUCIÓN PARA EL MUNICIPIO DE JUÁREZ, CHIHUAHUA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (DECRETO 111/95).’*** (Se transcribe).--- ***‘PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.’*** (Se transcribe).--- ***Recapitulando, independientemente de que no se guarde proporción alguna con la capacidad contributiva del gobernado al tratarse de una mera expectativa; de que dicha expectativa atienda igualmente a un factor ajeno a la capacidad del contribuyente toda vez que se trata de un criterio global o macroeconómico; que sea un elemento viciado en cuanto a la garantía de legalidad tanto***

porque la entidad encargada de establecer el valor de crecimiento no es la adecuada como porque dicha estimación y el mecanismo para arribar a ella no se encuentra en ley, encontramos el valor fijado por el legislador, al no fluctuar progresivamente en razón de la capacidad contributiva –ni con cualquier otro elemento susceptible de medición– violenta de un modo distinto la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional.--- IV. Finalmente, y en atención también a la garantía de proporcionalidad tributaria, la condicionante por esta vía impugnada no sólo no guarda relación directa con la capacidad contributiva por las razones antes expuestas sino que, como se analizará a continuación, el limitar la deducción de la PTU a la expectativa de crecimiento del PIB resultaría incluso inversamente proporcional a la capacidad contributiva de los gobernados.--- En efecto, como hemos señalado en el apartado segundo del presente agravio, el PIB es una estadística de la producción global que representa el valor de la producción corriente de bienes y servicios totales dentro del territorio nacional.--- Ahora bien, partiendo precisamente de que dicho indicador alude al crecimiento de todos los sectores que componen la economía nacional podemos proceder al siguiente ejercicio lógico para dar mayor claridad a la aseveración que da título a

este cuarto apartado de nuestro agravio.---

PREMISA MAYOR --- Mayor crecimiento de la economía nacional implica mayor crecimiento de las economías individuales –al menos en promedio-

PREMISA MENOR --- Mayor crecimiento de las economías individuales implica que éstas tengan una mayor capacidad contributiva y, por tanto, aporten en esta medida.---

CONCLUSIÓN --- Mayor crecimiento de la economía nacional implica mayor capacidad contributiva de sus partes y, por tanto, es posible que éstas aporten mayores recursos al gasto público.---

A contrario sensu: PREMISA MAYOR --- Menor crecimiento de la economía nacional implica menor crecimiento de las economías individuales.---

PREMISA MENOR --- Menor crecimiento de las economías individuales implica que éstas tengan una menor capacidad contributiva y, por tanto, aporten en esta medida inferior.---

CONCLUSIÓN --- Menor crecimiento de la economía nacional implica menor capacidad contributiva de sus partes y, por tanto, se traduce en que éstas aporten menores recursos al gasto público.---

A pesar de lo simple que aparentan ser los anteriores juicios de razón, con ello se demuestra que es alejado toda proporción al pretender que se condicione la deducción de la PTU a la expectativa de que haya un mayor o menor crecimiento económico nacional, ya que, precisamente al enfrentarnos a un menor

crecimiento, la capacidad contributiva del gobernado se vería disminuida.--- En efecto, es evidente que si el crecimiento de la economía de México ha de tener alguna incidencia en la capacidad contributiva del gobernado, ésta sería inversamente proporcional por lo que no es dable que se pretenda limitar a éste en su deducción por un elemento a todas luces inconstitucional.--- En mérito de todo lo antes expuesto resulta procedente que ese H. Juzgado conceda a mi poderdante el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado para el efecto de que se le ubique en la posibilidad legal de tomar la deducción de la PTU y proceder a la determinación y entero del impuesto sobre la renta a su cargo de forma proporcional a su verdadera capacidad contributiva.”

CUARTO. El Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, con residencia en Monterrey, al que por razón de turno correspondió conocer del asunto, mediante proveído de veinticuatro de abril de dos mil tres, admitió a trámite la demanda de mérito, registrándola con el número ***** y seguidos los trámites legales, en ejecutoria de tres de septiembre de dos mil tres, dictada por la Secretaria Encargada del despacho por ministerio de ley y terminada de engrosar el once del mismo mes y año, con fundamento en el artículo 161 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la

Federación, resolvió el juicio de garantías concluyendo con los siguientes resolutivos:

“PRIMERO. Se Sobresee el presente juicio de garantías respecto del SECRETARIO DE GOBERNACIÓN y el DIRECTOR DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, por las razones anotadas en el considerando segundo de esta resolución.--- SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ** S.A. de C.V., contra los actos reclamados de las autoridades que quedaron precisadas en esta sentencia y para los efectos indicados en la parte final del último considerando de la presente resolución.”***

Dicha sentencia, en lo que interesa, se apoyó en las siguientes consideraciones:

“...SEGUNDO. En el informe justificado que rinden el SECRETARIO DE GOBERNACIÓN y el DIRECTOR DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, niegan, sin prueba en contrario, los actos que se les reclaman, (fojas 92 y 117); en consecuencia, con fundamento en la fracción IV del artículo 74 de la Ley de Amparo, lo conducente es sobreseer en esta parte del presente juicio.--- Tiene aplicación, la jurisprudencia 284, visible a foja 236 del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, que es del siguiente tenor

literal: --- 'INFORME JUSTIFICADO. NEGATIVA DE LOS ACTOS ATRIBUIDOS A LAS AUTORIDADES.' (Se transcribe).--- **TERCERO.** *Son ciertos los actos que se reclaman al CONGRESO DE LA UNIÓN, integrado por las CÁMARAS DE SENADORES y de DIPUTADOS, así como al PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; toda vez que al rendir sus informes justificados así lo manifestaron (fojas 81, 78 y 96), y ello se corrobora con las constancias allegadas al sumario.--- No obstante la negativa del SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, a juicio de este tribunal deben tenerse por ciertos los actos a él reclamados, ya que si bien es cierto la mencionada autoridad negó el acto reclamado, también lo es que al citar las causas de improcedencia y al contestar los conceptos de violación que hizo valer la parte quejosa, evidenció la existencia de los actos reclamados, pues lo expuesto al respecto desvirtúa su negativa, por ello, este órgano de control constitucional debe tener por ciertos los mismos, con base en el examen de dicho informe, siendo aplicable al caso concreto la tesis de jurisprudencia de la Octava Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, julio de 1994, página 391, cuyo rubro dice a la letra: 'ACTO RECLAMADO. DEBE TENERSE POR CIERTO CUANDO LA AUTORIDAD EN SU INFORME LO*

NIEGA, Y A CONTINUACION HACE MANIFESTACIONES QUE EVIDENCIAN SU CERTEZA'.--- CUARTO. *Por razón de método es pertinente hacer las siguientes aclaraciones: --- La parte quejosa manifestó que su demanda de garantías la interpuso dentro del término establecido por el artículo 21 de la Ley de Amparo; es decir, tomando en cuenta el primer acto de aplicación del acto reclamado.---* Ahora bien, el acto de aplicación ocurre, según la parte quejosa el treinta y uno de marzo de dos mil tres y la demanda de amparo fue presentada el veintitrés de abril de dos mil tres, de ello se colige que la demanda de garantías fue presentada dentro del término a que se refiere el artículo antes mencionado.---

Toda vez que la persona moral impetrante de garantías tilda de inconstitucional la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, en particular los artículos 32, fracción XXV, y Segundo Transitorio fracción XC de dicha ley, a efecto de conocer la procedencia del juicio de amparo, en principio, es preciso determinar si dicha norma tiene el carácter de autoaplicativa o heteroaplicativa, para lo cual resulta necesario acudir al concepto de la individualización incondicionada, es decir, conocer si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada, así pues, cuando

las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada, por el contrario, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada.--- Lo anterior de acuerdo con la jurisprudencia P./J. 55/97, de la Novena Época, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, julio 1997, página 5, cuyo rubro es el del tenor literal siguiente: **‘LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA’.**--- Tomando en consideración que los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por esta vía impugnados, dictan medidas y disposiciones para que se individualice la norma, resultando evidente un acto concreto de aplicación, y es en este momento donde nace la posibilidad de la causación de perjuicio para los sujetos obligados, por tanto, este Tribunal considera que la ley por esta vía impugnada reviste la naturaleza de

heteroaplicativa.--- Establecido lo anterior, procede analizar si el juicio de amparo resulta procedente en cuanto al acto de aplicación impugnado, es decir, si el acto concreto de aplicación de la norma que se tilda de inconstitucional, existe o no, y de ser así si dicho acto causa un perjuicio al peticionario de garantías, además si en relación con él no se actualiza una diversa causa de improcedencia; dicho proceder tiene su fundamento en la jurisprudencia 2a./J. 71/2000, de la Novena Época, pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, agosto de 2000, página 235, cuyo rubro y texto dicen en literalidad: --- ‘LEYES, AMPARO CONTRA. REGLAS PARA SU ESTUDIO CUANDO SE PROMUEVE CON MOTIVO DE UN ACTO DE APLICACIÓN.’ (Se transcribe).--- QUINTO. Previo al estudio de fondo, deberán analizarse las causas de improcedencia que hagan valer las partes o que el suscrito juzgador advierta de oficio, ello en razón de lo dispuesto en la última parte de la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo.--- Al respecto, el SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, hace valer la causa de improcedencia contenida en la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo, cuyo tenor literal es: --- (Se transcribe).--- La autoridad en cita adujo, que el juicio de garantías sólo es procedente

a instancia de parte agraviada, es decir, ante la existencia de una lesión a un interés jurídico tutelado por el ordenamiento jurídico.--- Resulta infundada la causa de improcedencia hecha valer por la responsable, en virtud, de las siguientes consideraciones.--- La impetrante de garantía demuestra el interés jurídico para acudir al juicio de amparo, con sus declaraciones anuales, siendo este el momento exacto de aplicación donde para calcular sus utilidades fiscales, se encontraron imposibilitadas, para deducir las cantidades erogadas por concepto del pago de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; los documentos con los que acredita el perjuicio son las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio dos mil dos, rendidas el treinta y uno de marzo de dos mil tres, que obran a fojas 41 a la 72.--- De tal suerte, que la afectación a su esfera jurídica se produce, al momento en que se infringen sus derechos y obligaciones tutelados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, al individualizarse dicha ley, y no poder deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de acuerdo a lo dispuesto en la disposición transitoria.--- Lo anterior se apoya en el siguiente criterio jurisprudencial, aplicado por analogía, correspondiente a la Novena Época, sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en el Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV de octubre de dos mil uno, tesis P./J. 115/2001, visible en la página 7, cuyo contenido es: --- 'CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR EN EL JUICIO DE AMPARO LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVOS A DICHO RÉGIMEN, VIGENTES A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SE ACREDITA CON EL OFICIO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO AUTORIZA A LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS A TRIBUTAR DE ESA FORMA.' (Se transcribe).--- En consecuencia, al no existir más causas de improcedencia que hagan valer las responsables o que el suscrito juzgador advierta de oficio, lo procedente es entrar al estudio de la litis planteada por las partes.--- SEXTO. En relación con los conceptos de violación aducidos por la parte quejosa, relativos a la inconstitucionalidad de los artículos 32, fracción XXV y Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el año dos mil dos, previo al estudio de los artículos que se reputan de inconstitucionales y por medio de los cuales se prohíbe deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, es menester señalar la base constitucional del beneficio mencionado en favor de los trabajadores.--- Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos: --- ‘Artículo 123.’ (Se transcribe).--- El texto transcrito es la norma que rige desde el veintiuno de noviembre de mil novecientos sesenta y dos, fecha en que se publicó la que fue la séptima reforma al artículo 123 constitucional.--- Por su parte, la Ley Federal del Trabajo, en su Capítulo VIII, Sección Segunda, Título Tercero, denominado de la ‘Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas’, dispone lo siguiente: (Se transcribe).--- De lo transcrito con anterioridad se colige con claridad, que la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, es la utilidad fiscal que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Asentado lo anterior, procede entrar al estudio de los conceptos de violación esgrimidos por los impetrantes de amparo, de los cuales, atendiendo a la técnica jurídica, es menester analizar primeramente la garantía de legalidad prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual es del texto literal siguiente: (Se transcribe).--- Del precepto en cita, se razona que la garantía de legalidad consiste en que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con el principio de legalidad en materia de contribuciones es necesaria una ley formal para el

establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales de manera que no quede margen a la arbitrariedad.--- Luego, el peticionario de amparo aportó como medios de prueba las declaraciones del ejercicio personas morales para el dos mil dos, dichas declaraciones las presentó el treinta y uno de marzo de dos mil tres, a las que este juzgador les confiere valor probatorio en términos de lo dispuesto en los artículos 197 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo.--- Ahora bien, la impetrante de garantías adujo que los artículos 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y Segundo Transitorio, fracción XC, son inconstitucionales, porque prohíben la deducción de las participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas, tal prohibición hace una excepción al considerar la deducibilidad de la partida, cuando la expectativa del crecimiento económico en el país sea de un 3% en el Producto Interno Bruto.--- En esas condiciones, es de gran importancia hacer una comparación de los artículos referidos al ejercicio fiscal para el periodo dos mil uno y el ejercicio fiscal para el dos mil dos.

<i>(Ley del Impuesto sobre la Renta para el 2001.)</i>	<i>(Ley del Impuesto sobre la Renta para el 2002.)</i>
<i>Artículo 25.- No serán deducible:</i> <i>III. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que corresponda a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.</i> <i><u>La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas será deducible en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuestos en los</u></i>	<i>Artículo 32.- Para los efectos de este título, no serán deducibles:</i> <i>XXV.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.</i> <i>Segundo Transitorio.- En relación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el artículo primero de este decreto se estará a lo siguiente.</i> <i><u>XC.- Para efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades, será considerada en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de dos mil tres, estimen un</u></i>

wRExg/ImJ0tBsW3kHWeXCVFCnFXSg5a2ZciKf7+tyU=

<u>términos de la ley.</u>	<u>crecimiento superior al</u> <u>3% del producto</u> <u>interno bruto.</u>
----------------------------	---

Como se puede observar, de las disposiciones transcritas se advierte que en el periodo fiscal correspondiente al año dos mil uno, la Ley del Impuesto sobre la Renta, autorizaba deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; sin embargo, para el periodo fiscal correspondiente al dos mil dos, se prohibió deducir la PTU, y solamente se podría deducir si la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de dos mil tres, se estimaba un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto, como se demuestra del contenido de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la ley en estudio.--- De todo lo anterior se arriba a la conclusión, de que la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el dos mil dos, crea una condición de la base del impuesto sobre la renta ficticio, ya que contempla un escenario fiscal inconcreto e incierto el cual inclusive resulta al margen de la política económica del país, ya que de acuerdo al índice de crecimiento económico reportado por el Banco de México, no se ha alcanzado el susodicho tres por ciento del Producto Interno Bruto; situación que agravia a las quejas, en tanto que el mencionado dispositivo

tiene como efecto aumentar la base gravable por los ingresos obtenidos en el ejercicio dos mil dos; procedimiento mediante el cual los ingresos no deducibles se convertirán en ingresos que representan la utilidad real de la empresa, sin poder disminuir los ingresos, lo que implica que el concepto que de por la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas no se pueda deducir.--- Por todo lo expuesto, se estima fundado el concepto de violación en estudio; toda vez que viola el principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, al no contemplar de manera concreta la base del tributo, en la frase antes explicada; esto es, al establecer la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el año dos mil dos, una hipótesis basada en la política económica del país a un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto, y crea incertidumbre jurídica en el gobernado, ya que de no establecerse la condicionante, los gobernados no podrán deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, tal como ocurrió en la particularidad del asunto, que al no colmarse el supuesto que establece el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el quejoso no pudo deducir la erogación por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas,

estableciéndose una transgresión al principio de legalidad, antes estudiado.--- Lo anterior se apoya en el siguiente criterio de jurisprudencia, correspondiente a la Séptima Época, sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en el Apéndice de mil novecientos noventa y cinco, Tomo I, Parte SCJN, visible en la página 169, cuyo contenido es: ‘IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.’ (Se transcribe).--- De igual forma es aplicable al caso la tesis correspondiente a la Octava Época, sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, correspondiente a enero de mil novecientos noventa y tres, visible en la página 263, cuyo contenido es: ‘GARANTÍA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.’ (Se transcribe).--- Al ser fundado el concepto de violación de la manera señalada, resulta suficiente para otorgar la concesión del amparo impetrado, sin necesidad de examinar los demás conceptos de violación hechos valer.--- Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial consultable a página 36, Tomo VII-Abril del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, cuyo contenido es: ‘CONCEPTO DE VIOLACIÓN. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO.’ (Se transcribe).--- En ese orden

*de ideas, procede otorgar el amparo solicitado para el efecto de que la autoridad responsable, permita a la persona moral quejosa ***** S.A. de C.V., deducir de sus utilidades fiscales, las cantidades distribuidas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil dos, en los términos generales establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para ese ejercicio fiscal.”*

QUINTO. Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa interpuso recurso de revisión el veintinueve de septiembre de dos mil tres ante el Juzgado Segundo de Distrito “B” en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, con residencia en Monterrey, quien por auto de esa misma fecha remitió el expediente de amparo y el escrito original de expresión de agravios al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito en turno, para la substanciación del recurso.

Por su parte, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de Egresos, del Oficial Mayor, del Procurador Fiscal de la Federación, y del Secretario de Hacienda y Crédito Público, este último en representación del Presidente de la República, interpuso ante el mismo Juzgado de Distrito, recurso de revisión en contra de la sentencia de amparo.

SEXTO. Por auto de diez de octubre de dos mil tres, los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia

Administrativa del Cuarto Circuito, determinaron que el asunto quedaba excluido de la competencia delegada a los Tribunales Colegiados de Circuito, ordenando remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SÉPTIMO. Previos requerimientos que se hicieron al Juez Segundo de Distrito “B” en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, con residencia en Monterrey, para que remitiera diversas constancias de notificación; por acuerdo de Presidencia de este Alto Tribunal, de seis de enero de dos mil cuatro, se admitió el recurso de revisión interpuesto por la parte quejosa, registrándolo con el número 2159/2003; ordenándose notificar al Procurador General de la República por conducto del Agente del Ministerio Público adscrito para que, en su caso, emitiera el pedimento correspondiente (fojas 49 del toca).

El Agente del Ministerio Público de la Federación adscrito no formuló pedimento alguno (fojas 57 del toca de revisión).

Por auto de veintiséis de enero de dos mil cuatro, se ordenó turnar el asunto al señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano para la elaboración del proyecto de resolución respectivo.

Mediante proveído de cuatro de febrero de dos mil cuatro, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el recurso de revisión interpuesto por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de Egresos, del Oficial

Mayor, del Procurador Fiscal de la Federación, y del Secretario de Hacienda y Crédito Público, este último en representación del Presidente de la República.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo, y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto Tercero, fracción II, del Acuerdo General número 5/2001, del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de fecha veintiuno de junio de dos mil uno, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclama la inconstitucionalidad de los artículos 32, fracción XXV y Segundo transitorio, fracción XC de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado.

SEGUNDO. El recurso de revisión de la parte quejosa fue interpuesto oportunamente, ya que la sentencia impugnada fue notificada a la quejosa por medio de lista el veintidós de septiembre de dos mil tres, según se advierte de la razón que obra a fojas ciento cincuenta y dos vuelta del cuaderno de amparo, en tanto que el escrito de revisión fue presentado en el

propio juzgado, el día veintinueve de septiembre del mismo año (foja 159 del toca), es decir, dentro del término para la interposición del mismo, pues el término corrió del veinticuatro de septiembre al ocho de octubre de dos mil tres, sin contar los días veintisiete y veintiocho de septiembre, así como cuatro y cinco de octubre por ser sábados y domingos, días inhábiles tal como lo indica el artículo 23 de la Ley de Amparo, de ahí que esté en tiempo.

Por otra parte, el recurso de revisión de la autoridad responsable fue interpuesto fuera del plazo legal que señala la Ley de Amparo, lo anterior, en virtud del acuerdo de dos de diciembre de dos mil tres, emitido por el Juez Segundo de Distrito “B” en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, con residencia en la ciudad de Monterrey, en donde informa que se tiene como notificada a la autoridad Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, ya que el sobre que contenía la sentencia impugnada fue devuelto al Juzgado pues no fue recibido por la Procuraduría Fiscal de la Federación, en donde sellaron el sobre con la leyenda “REHUSADO POR LA OFICIALÍA DE PARTES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN”, según se advierte de la copia certificada del acuerdo en mención que obra a fojas sesenta y seis y siguientes del toca, en tanto que el escrito de revisión fue presentado en el propio juzgado, el día diecinueve de enero del mismo año (foja 68 del toca), es decir, fuera del término para la interposición del mismo, pues el término concluía el dieciséis de diciembre de dos mil tres, de ahí que la presentación del escrito que contiene el recurso de revisión por

parte de la autoridad haya sido extemporáneo, y por ende se deba desechar el medio de defensa intentado.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que por auto de presidencia de cuatro de febrero de dos mil cuatro, se hubiere admitido el recurso de referencia, ello en virtud de que los autos de presidencia no causan estado y por tanto subsiste la facultad de este Órgano Colegiado para analizar la procedencia del mismo.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia de este Tribunal Pleno, cuyos datos, rubro y contenido, son del tenor siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Marzo de 1998

Tesis: P./J. 19/98

Página: 19

“REVISIÓN EN AMPARO. NO ES OBSTÁCULO PARA EL DESECHAMIENTO DE ESE RECURSO, SU ADMISIÓN POR EL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. La admisión del recurso de revisión por el presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación constituye una resolución que no es definitiva, ya que el Tribunal Pleno está facultado, en la esfera de su

competencia, para realizar el estudio a fin de determinar la procedencia del recurso y, en su caso, resolver su desechamiento.”

De lo anterior, que este Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deseche el recurso interpuesto por la autoridad Subprocurador Fiscal Federal de Amparos.

TERCERO. La parte quejosa expresó los siguientes agravios:

“ÚNICO.- EL JUEZ DE DISTRITO INCUMPLIÓ CON SU OBLIGACIÓN LEGAL DE ESTUDIAR Y RESOLVER LA TOTALIDAD DE LA LITIS, YA QUE DEBIÓ RESOLVER EN SU INTEGRIDAD LA CONTROVERSIA PLANTEADA POR MI PODERDANTE EN LA DEMANDA DE AMPARO DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS APLICABLES Y LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES QUE RIGEN EL JUICIO DE GARANTÍAS.--- En la demanda de referencia se argumentaron sustancialmente los siguientes conceptos de violación: --- ‘PRIMERO. La fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1 de enero de 2002 transgrede el principio constitucional de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en la medida en que por su conducto se obliga a mi representada a determinar un resultado fiscal que no es representativo de su

verdadera capacidad contributiva.--- SEGUNDO. El artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede la garantía constitucional de equidad tributaria en la medida en que no permite proceder a la deducción de la participación de los trabajadores de las empresas sin considerar que la misma constituye un gasto estrictamente indispensable para el desarrollo de la actividad de una persona moral patrón, similar al pago de salarios, bonos, gratificaciones anuales, además, prestaciones pagadas a los trabajadores de una empresa.--- TERCERO. El artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero del 2002, resulta contrario a la garantía de legalidad tributaria prevista por la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que en su fracción XC deja al arbitrio de una autoridad administrativa la deducibilidad del pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.--- CUARTO. Inconstitucionalidad de la restricción contenida en la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El legislador transgrede la garantía de proporcionalidad prevista en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, toda vez que condiciona la deducción de la PTU a la expectativa de crecimiento del Producto Interno Bruto, y tal situación además de ser una mera presunción no guarda relación con la capacidad contributiva del gobernado'.--

- Ahora bien, como lo podrá observar ese Órgano

Colegiado de la simple lectura de la sentencia recurrida, el Juzgador procedió sólo al estudio del tercero de los conceptos hechos valer por la quejosa, considerándolo suficiente para estimar la concesión del amparo y protección de la Justicia Federal en su favor.--- En efecto en la última página de la sentencia reclamada se establece textualmente lo siguiente: --- ‘... Al ser fundado el concepto de violación de la manera señalada, resulta suficiente para otorgar la concesión del amparo impetrado, sin necesidad de examinar los demás conceptos de violación hechos valer.’--- Así las cosas, y con independencia de que el Juzgado de Distrito haya concedido el amparo a mi mandante, tal situación pugna con el principio de derecho referente a que las sentencias deben ser completas, en virtud de que la controversia legal propuesta no fue resuelta en su integridad.--- Por otra parte, se aplica de forma indebida lo dispuesto por el artículo 77 de la Ley de Amparo, inobservándose la obligación de examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, insatisfacción solamente permisible en casos de verdadera excepción.--- Por último, cabe destacar que en el supuesto de que la autoridad interpusiera en contra de la sentencia que se reclama el recurso de revisión correspondiente, y en el remoto caso de que se declararan fundados los agravios ahí vertidos, la falta de estudio de los

demás argumentos invocados en la demanda de amparo, impediría estudiar adecuadamente la constitucionalidad del acto reclamado y la legalidad del acto impugnado en el amparo sería cuestionable y por vía de consecuencia se ubicaría a la quejosa en un estado de indefensión jurídica.---

En este sentido, resulta procedente se modifique la sentencia recurrida en virtud de que la omisión de estudio de la totalidad de los agravios a que anteriormente se hizo referencia causaría un perjuicio a la quejosa en el supuesto caso de que se consideraran fundados los agravios expresados (en su caso) por la autoridad responsable, en su recurso de revisión.--- Y lo anterior es así ya que, al establecer el artículo 77 de la Ley de Amparo el que las sentencias deben contener, entre otras cosas, los fundamentos legales en que se apoyen para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado, debe interpretarse en el sentido de que, para que su cumplimiento es indispensable que sean analizados en su totalidad, los argumentos y consideraciones propuestas en los conceptos de violación, precisamente para procurar que se satisfaga en su plenitud las pretensiones de los demandantes, a fin de brindarle una completa seguridad jurídica a los gobernados en cuanto a su situación jurídica.--- Efectivamente, no obstante haber sido concedido el amparo y protección de la

Justicia Federal a favor de la quejosa, esto no satisface íntegramente los lineamientos de la técnica jurídica prevista para el juicio de amparo, ya que en la sentencia reclamada se pasó por alto el estudio de algunos agravios que conforman la totalidad de la litis y por lo tanto debieran ser considerados en el sentido del fallo.--- Por lo cual procede que ese Órgano Juzgador resuelva lo conducente tras haberse violentado en la sentencia recurrida las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consagradas en los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV, constitucionales.--- Resultan de apoyo al presente caso las tesis que a continuación se transcriben: ‘CONCEPTOS DE VIOLACIÓN NO ANALIZADOS. OBLIGACIÓN DEL RESOLUTOR DE AMPARO DE ANALIZARLOS EN SU TOTALIDAD.’ (La transcribe).--- ‘CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. CASO EN QUE DEBEN ESTUDIARSE EN SU TOTALIDAD’. (La transcribe).--- ‘CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, OMISIÓN INDEBIDA DEL ESTUDIO DE LOS.’ (La transcribe).--- Por todo lo anterior resulta procedente que se estudie la demanda de amparo en su totalidad por parte del juzgador, incluyendo todos los conceptos de violación invocados en vías de garantizar la seguridad jurídica de mi representada.”

CUARTO. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte de oficio la actualización de una causa de improcedencia

respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, precepto jurídico que analizó el Juez del conocimiento para otorgar la concesión de la protección de la Justicia Federal.

A fin de demostrar el aserto anterior, es menester destacar que es deber del juzgador analizar la procedencia del juicio de amparo respecto de los actos reclamados, independientemente de que las partes lo hagan valer o no.

Lo anterior, aún cuando el Juez de Distrito no advirtió dicha causal de improcedencia.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia número P./J. 122/99, que dice:

“IMPROCEDENCIA. ESTUDIO OFICIOSO EN EL RECURSO DE REVISIÓN DE MOTIVOS DIVERSOS A LOS ANALIZADOS EN LA SENTENCIA COMBATIDA. Es cierto que las consideraciones expuestas en la sentencia recurrida, que no son impugnadas en vía de agravio por el recurrente a quien perjudican, deben tenerse firmes para seguir rigiendo en lo conducente al fallo, pero esto no opera en cuanto a la procedencia del juicio de amparo, cuando se advierte la existencia de una causa de improcedencia diferente a la que el juzgador de primer grado estimó actualizada o

desestimó o, incluso, de un motivo diferente de los apreciados en relación con una misma causa de improcedencia, pues en este caso, el tribunal revisor debe emprender su estudio de oficio, ya que sobre el particular sigue vigente el principio de que siendo la procedencia de la acción constitucional de orden público, su análisis debe efectuarse sin importar que las partes la aleguen o no, y en cualquier instancia en que el juicio se encuentre, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo. Este aserto encuentra plena correspondencia en el artículo 91 de la legislación de la materia, que establece las reglas para resolver el recurso de revisión, entre las que se encuentran, según su fracción III, la de estudiar la causa de improcedencia expuesta por el Juez de Distrito y, de estimarla infundada, confirmar el sobreseimiento si apareciere probado otro motivo legal, lo que patentiza que la procedencia puede examinarse bajo supuestos diversos que no sólo involucran a las hipótesis legales apreciadas por el juzgador de primer grado, sino también a los motivos susceptibles de actualizar esas hipótesis, lo que en realidad implica que, a pesar de que el juzgador haya tenido por actualizada o desestimado determinada improcedencia, bien puede abordarse su estudio bajo un matiz distinto que sea generado por diversa causa constitucional,

legal o jurisprudencial, o aun ante la misma causa por diverso motivo, pues no puede perderse de vista que las causas de improcedencia pueden actualizarse por diversos motivos, por lo que si el inferior estudió sólo alguna de ellas, es dable e incluso obligatorio que se aborden por el revisor, pues al respecto, no existe pronunciamiento que pueda tenerse firme.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, noviembre de 1999. Tesis: P./J. 122/99. Página: 28)

En este tenor, de acuerdo con el criterio sustentado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver diversos amparos en revisión en sesión celebrada el día cuatro de mayo de dos mil cuatro, se invoca de oficio la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el artículo 80, interpretado éste último a *contrario sensu*, ambos numerales de la Ley de Amparo, respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disposición legal que se precisó como acto reclamado en la demanda de garantías.

Pues bien, en el caso concreto se reclamó en el juicio de amparo indirecto la constitucionalidad de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, por estimarlo, entre otras cosas, violatorio de la garantía de legalidad

tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, textualmente, establece:

“Artículo Segundo. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

XC. Para efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducibilidad de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, será considerada en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto.”

Como puede advertirse de lo precedente, la naturaleza de la norma impugnada es de carácter positivo, por lo que, de resultar fundados los argumentos que hace valer la sociedad mercantil quejosa al respecto, el efecto de la concesión de la protección de la Justicia Federal, en términos de lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley de Amparo, sería restituir las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación alegada, lo cual por tratarse de un amparo contra leyes, dichos efectos implicarían la protección

de la parte quejosa contra la aplicación presente y futura del precepto jurídico declarado inconstitucional.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia número 112/99, sustentada por el Pleno de este Alto Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, Novena Época, consultable en la página 99, que dice:

“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya

impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como

autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro”.

En esta tesitura, de declararse la inconstitucionalidad del artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los alcances de la concesión del amparo consisten en que dicho precepto no se aplique a la parte quejosa; así, en el caso a estudio no se podrían concretar a favor de la promovente del juicio de garantías los efectos de la concesión del amparo, en los términos del artículo 80 de la ley de la materia, porque lejos de favorecerla, le ocasionaría un perjuicio evidente, toda vez

que si en el numeral impugnado se prevé la posibilidad de deducir las cantidades que erogue la persona moral por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y dicho numeral fuera declarado inconstitucional por virtud de la sentencia dictada en el juicio de garantías, ello se traduciría en que lo previsto en ese numeral fuera inaplicable para la sociedad mercantil quejosa que promovió el juicio de garantías.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis número P./J. 90/97, publicada en la página 9, Tomo VI, diciembre de 1997, del Semanario Judicial de la Federación, la cual es del tenor siguiente:

“IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SE ACTUALIZA CUANDO EXISTE LA IMPOSIBILIDAD JURÍDICA DE QUE SE PRODUZCAN LOS EFECTOS RESTITUTORIOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA QUE, EN SU CASO, SE DICTE. De acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la Ley de Amparo y en la tesis de jurisprudencia número 174, publicada en la página 297 de la Octava Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1975, con el texto siguiente: ‘SENTENCIAS DE AMPARO.- El efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo, es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él se deriven’; y

en virtud de que el juicio de garantías debe tener siempre una finalidad práctica y no ser medio para realizar una actividad meramente especulativa, para la procedencia del mismo es menester que la sentencia que en él se dicte, en el supuesto de que sea favorable a la parte quejosa, pueda producir la restitución al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, de manera que se restablezcan las cosas al estado que guardaban antes de la violación cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, o cuando sea de carácter negativo (o constituya una abstención), se obligue a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.”

Bajo este orden de ideas, es menester precisar que el efecto de conceder la protección federal en contra de lo dispuesto en el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no podría consistir en lo que pretende la quejosa, esto es, en que se le permita deducir las cantidades entregadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades, ya que la Suprema Corte no puede constituirle, vía una sentencia de amparo, un derecho fundándose en un acto contrario a la Constitución.

Es aplicable a lo anterior, en lo conducente, la siguiente tesis de jurisprudencia sustentada por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es del tenor literal siguiente:

“LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUÉL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL. Respecto de la omisión del legislador ordinario de dar cumplimiento al mandato constitucional de expedir determinada ley o de reformar la existente en armonía con las disposiciones fundamentales, es improcedente el juicio de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con lo establecido en los artículos 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 76 de la citada legislación ordinaria, en virtud de que, según el principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, es decir, a legislar, pues esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la

creación de una ley que es una regla de carácter general, abstracta y permanente, la que vincularía no sólo al peticionario de garantías y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo que es inconcuso resultaría apartado del principio de relatividad enunciado.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI, diciembre de 1997. Tesis: P. CLXVIII/97. Página: 180).

Lo anterior permite señalar que la disposición transitoria establece un beneficio a favor del contribuyente, por tanto, es contradictorio que en la demanda de garantías la parte quejosa aduzca la inconstitucionalidad del precepto y, por otro, pretenda que en dicha norma se funde un derecho del que carece; además, es necesario destacar que independientemente de lo anterior, subsiste la prohibición expresa del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra dispone:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del

consejo de administración, a obligacionistas o a otros.”

En ese sentido cabe invocar, por mayoría de razón, la tesis de jurisprudencia número 92 sustentada por este Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la quinta época y que aparece publicada en el Apéndice de 1995. Tomo I. Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 104, que dice:

“CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY. Si el mismo quejoso sostiene que la ley o reglamento que reclama, es anticonstitucional, es ilógico que pretenda que dicha ley o reglamento tenga efectos en su beneficio; pues a tanto equivale como a pretender que se revista de fuerza constitucional a leyes que están en abierta pugna con la Carta Federal.”

En tal virtud, por actualizarse la causa de improcedencia que establecen los artículos 73, fracción XVIII en relación con el 80 de la Ley de Amparo, éste último interpretado a *contrario sensu*, con fundamento en el artículo 74, fracción III, del ordenamiento legal en comento, procede sobreseer en el juicio respecto del acto reclamado consistente en el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el primero de enero de dos mil dos, en virtud de que en los términos en que se impugnó en la demanda de amparo, de resultar fundados los argumentos en ella formulados, no podrían

concretarse los efectos de la concesión de la protección constitucional, como se ha precisado con antelación.

En esta tesitura, procede revocar la concesión del amparo que realizó el Juez del conocimiento en la resolución impugnada, respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

QUINTO. Una vez precisado lo anterior, cabe decir, que el único agravio hecho valer por la quejosa es fundado y suficiente para realizar el análisis de los conceptos de violación que no estudió el A quo, ya que el único concepto estudiado por el Juez de Distrito para la concesión del amparo fue revocado en el considerando anterior, de ahí que con fundamento en el artículo 91 de la Ley de Amparo se proceda al estudio de los conceptos de violación marcados como primero y segundo del escrito inicial de demanda.

SEXTO. Previamente al análisis de los conceptos de violación hechos valer por la parte recurrente, este Alto Tribunal considera conveniente expresar algunas consideraciones sobre aspectos generales que regulan la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, a fin de informar la decisión que se sustentará en el presente asunto.

Pues bien, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un derecho de aquéllos para percibir una parte de los resultados del proceso económico de

producción y distribución de bienes y servicios, cuyo principio fundamental consiste en regular el justo equilibrio económico y social.

Este concepto, natural a la concepción moderna de las relaciones laborales, no siempre fue reconocido.

Durante largo tiempo privó el criterio de dar sólo importancia y protección al capital, dentro del desarrollo de la producción. Se creía que así se aseguraba el crecimiento económico y tranquilidad social.

Afortunadamente, este modo de pensar ha sido superado, toda vez que todo capital tiene derecho a disfrutar de un interés razonable, que compense y estimule a quien lo invierte; no se discute tampoco que el trabajador deba obtener un salario que lo remunere equitativamente a su servicio, asegurándole una subsistencia digna y decorosa dentro de la convivencia social, motivo por el cual, satisfechos estos extremos de protección al capital y al trabajo, la parte restante de los beneficios de la producción procuran aplicarse no sólo a uno de ellos, sino a ambos factores, pues juntos son los generadores de esa utilidad o beneficio.

En este contexto, debe apreciarse que la participación de los trabajadores en las utilidades es un derecho reflejo de la obligación que tiene el empresario de compartir con sus trabajadores la utilidad de la empresa, toda vez que ésta es el producto de la unión entre el elemento activo (el trabajo) y el

pasivo (el capital), en tanto que las diversas erogaciones efectuadas por el patrón, como son los salarios, rentas, adquisiciones, inversiones, intereses, etcétera, constituyen el precio por concepto de realizar esta fuente de ingresos.

Por ello, se trata de un deber de justicia social, una directriz que el legislador consideró para la consecución de la igualdad material por medio de la redistribución de la riqueza, basándose en la idea de que toda persona tiene derecho a participar de la utilidad que contribuyó a crear, luego, es un derecho de carácter colectivo, el cual, como todos los de su naturaleza, se traduce en un beneficio individual, lo primero porque el derecho corresponde originariamente a la comunidad obrera, que es la que puede defenderlo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, exigiendo se ponga a su disposición la suma de dinero que le pertenezca, y lo segundo porque su disfrute se realiza por cada uno de los trabajadores en la parte proporcional que le corresponda.

Históricamente, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se concibe también como un producto de la lucha de clases y del movimiento obrero positivizado en la Constitución de 1917, la primera en el siglo XX en incluir derechos de carácter social. En el artículo 123 de nuestra Carta Magna se prevén los reclamos del sector que impulsó el movimiento revolucionario, teniendo como principio rector la dignidad del trabajador como persona, para mejorar su nivel de vida y las condiciones de trabajo, que trae consigo la exigencia de un trato igualitario y respetuoso, lo cual se logra sin convertir a la figura de

la participación en las utilidades de una empresa en una especie del contrato de sociedad, toda vez que el trabajador no soporta las pérdidas como lo haría un socio normal.

La figura en comento no es exclusiva de la legislación mexicana, se ha desarrollado de diversas maneras en otros países, adoptando diferentes modalidades. Para el caso a estudio, se procede a un análisis de las características propias del sistema utilizado en México.

En atención a su fuente, es un deber legal, en oposición a consensual, ya que la obligación está impuesta en la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los numerales 117 a 130 de la Ley Federal del Trabajo y en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tanto, no surge del acuerdo de voluntades de las partes que se establece en los contratos colectivos.

Así, la manera en que se consagra esta prerrogativa en la legislación se considera la más justa, equitativa y conveniente, porque hace palpar directamente al trabajador, un derecho que, como parte accesorio del salario le corresponde legítimamente y hace sentir al patrón que repartir las ganancias entre sus trabajadores no es una concesión que realiza de *motu proprio*, sino que se trata de una obligación hacia aquél que es el cooperador de su bienestar material.

En estos términos, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que se entiende por empresa la unidad

económica de producción o distribución de bienes o servicios, en tal virtud, cualquier persona física o moral que reúna dichas características está obligada a participar a sus trabajadores de las utilidades que obtenga.

Respecto de la cantidad base sobre la cual se establece el porcentaje repartible es de *quantum* fijo en oposición a *quantum* indeterminado, esto es así, toda vez que con antelación se prevé el porcentaje sobre el que la utilidad de la empresa se va a repartir, apreciándose que, en el caso, dicho porcentaje se fija en términos del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, por medio de la Comisión Nacional de Reparto de Utilidades, cuya última resolución, vigente en la actualidad, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis, misma que en los resolutivos primero y segundo dispone:

“1º. Los trabajadores participarán en un diez por ciento de las utilidades de las empresas en que presten sus servicios.

2º. De conformidad con lo dispuesto por el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la Ley Federal del Trabajo, se considera utilidad para efectos de esta resolución, la renta gravable determinada según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En lo que atañe a la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece lo siguiente:

Artículo 16. Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

I. A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esta Ley, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma Ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) Los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyó.

b) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente,

en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.

c) La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la utilidad cambiaria.

II. Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los

señalados en los artículos 39, 40 o 41 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.

c) El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyó o que los hubiera reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.

d) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los

pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

En los casos en que las deudas o los créditos, en moneda extranjera, se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la pérdida cambiaria.”

Ahora bien, al analizar la constitucionalidad de dicho precepto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la tesis cuyo rubro es: **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**, en la que se sustentó el criterio de que en lo que atañe a la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, debe considerarse la que señala el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El criterio de referencia es del tenor siguiente:

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El citado precepto constitucional prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable que al efecto establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la que está precisada en su artículo 10. En consecuencia, el hecho de que el artículo 16 de la ley citada señale un procedimiento y conceptos diversos a los previstos en dicho numeral para efectos de la determinación de la base gravable en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al obligarse a las personas morales a otorgar esa participación sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.”

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Julio de 2003. Tesis: 2a. XCI/2003. Página: 255).

Las consideraciones en que se apoyó la determinación que antecede, en esencia, son las siguientes:

1. Las personas morales se encuentran obligadas a determinar, por una parte, **la base gravable para efectos del entero del impuesto sobre la renta en términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta** y, por otra, la renta gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 16 y 17, último párrafo, del ordenamiento legal en comento.
2. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación **ha estimado que el legislador federal carece de facultades para establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas puede ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la ley de la materia, esto es, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente, en la tesis de jurisprudencia número P./J. 76/99, cuyo rubro es: “RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”**
3. De igual forma la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **la renta gravable que debe tomarse en consideración para efecto de determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, en tanto que ese es el precepto jurídico que

regula las bases para determinar la utilidad fiscal o renta del contribuyente y a la cual se debe aplicar la tasa del impuesto, por lo que al obligarse a las personas morales a otorgar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, de conformidad con las tesis de jurisprudencia P./J. 48/99 y P./J. 75/99, cuyos rubros son: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE**” y “**RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).**”**

4. No es óbice a la conclusión que antecede el hecho de que en esas tesis se hubiere declarado la inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, **toda vez que el contenido del artículo 16 de la nueva ley (en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos), reitera el mismo vicio de inconstitucionalidad previsto en dicho numeral**, ya que establece un método distinto para el cálculo de la renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas respecto al que prevé el artículo 10 de dicho ordenamiento jurídico para el pago del impuesto sobre la renta.

Por la forma de pago, es inmediata, en oposición a diferida, adelantada o mixta, en atención a que la participación debe pagarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que

deba presentarse la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio correspondiente (artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo), y no debe ser objeto de retención para colocación en inversiones, fondos de jubilación o pensiones, etcétera.

En cuanto al número de beneficiarios es tanto restringida como universal, toda vez que la utilidad repartible (10% de las utilidades de las empresas) se dividirá en dos partes iguales, siendo la primera repartida por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año independientemente del monto de los salarios, y la segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año. Para los efectos de la participación de cada trabajador, se toma como salario la cantidad que perciba éste en efectivo por cuota diaria, motivo por el cual no se computan las restantes prestaciones que perciba el trabajador por concepto de trabajo extraordinario, ya que resultaría extraordinariamente difícil y podría prestarse a numerosos errores, la determinación del valor que deba atribuirse a las prestaciones en especie que se entreguen a los trabajadores (artículos 123, 124 y 125 de la Ley Federal del Trabajo).

Tomando en cuenta a la forma de atribuirse, es individual, en oposición a colectiva o mixta. De esta manera se entrega a cada trabajador la cantidad proporcional que le corresponde, el cual puede disponer de ella a su libre arbitrio (artículo 123 de la Ley Federal del Trabajo).

Por otra parte, en cuanto a los medios de protección para el reparto de utilidades, se observa que no se pueden compensar los años de pérdida con el de ganancia (artículo 128 de la Ley Federal del Trabajo), es decir, se **prohíbe** tanto que se obligue a los trabajadores a restituir al patrón las utilidades ya percibidas para cubrir las pérdidas de un año posterior, como **que se pretenda aplicar la utilidad de un año a la pérdida surgida en el año anterior**; asimismo, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas goza de la misma protección que se otorga al salario (artículo 130 de la Ley Federal del Trabajo), independientemente de que no se toma en cuenta su monto para los efectos de las indemnizaciones que deban pagarse a aquéllos (artículo 129 de la Ley Federal del Trabajo).

Lo que se menciona en la parte final del párrafo que antecede parecería un contrasentido a simple vista, no obstante, es menester destacar que de conformidad con el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, si bien, en principio es lógico suponer que cualquier cantidad que se dé al trabajador va a derivar precisamente de su trabajo, no menos cierto lo es que se ha considerado que hay prestaciones que tienen otro fundamento y, por lo mismo su naturaleza jurídica es diversa, como en la especie acontece con la participación de utilidades, al constituir una cantidad eventual que depende de la buena marcha de la empresa y no una remuneración fija y determinada para el trabajador por los servicios prestados, como acontece con el salario.

Efectivamente, en la Ley Federal del Trabajo artículo 82, conceptúa al salario como la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo, luego, el salario es la suma que debe pagarse invariablemente al trabajador a cambio de su actividad, en tanto que la participación de utilidades es el derecho que corresponde al trabajador a participar en los beneficios de la producción y distribución de bienes y servicios, derecho que nace en el momento en que la utilidad existe y en proporción a los factores que preponderantemente intervienen para generarla.

En este contexto, resulta necesario establecer que dicha participación debe concebirse como un suplemento al salario, es decir, que se añade a éste a fin de mejorar el nivel de vida del trabajador, motivo por el cual, no es factible considerar que constituye en sí mismo el salario del trabajador, pues de afirmar lo contrario, podría pensarse que de no existir utilidades en una empresa válidamente podría disminuirse el salario del trabajador, teniendo que soportar éste las pérdidas de la empresa; así las cosas, la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa se encuentra condicionada, como su nombre lo indica, a la obtención de utilidades de la negociación, en tanto que, el salario, entendido como la retribución que debe pagar el patrón al trabajador, tiene como elementos característicos la fijeza y la seguridad.

De todo lo anteriormente expuesto, claramente se desprende que los salarios y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, desde la perspectiva sociológica, económica y del Derecho Laboral, no pueden ser considerados

como conceptos similares, en atención a que sus presupuestos y fines son distintos.

SÉPTIMO. Los conceptos de violación primero y segundo hechos valer por la quejosa en el escrito inicial de demanda, serán analizados de forma conjunta por su estrecha vinculación.

La empresa quejosa argumenta en dichos conceptos de violación, en síntesis, que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola en su perjuicio las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, pues las cantidades que el patrón entrega a los trabajadores por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa constituyen una erogación estrictamente indispensable, similar al pago de salarios, bonos, gratificaciones anuales, y demás prestaciones pagadas a los trabajadores de una empresa y por tanto debiera ser deducible para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Con base en lo precedente, lo conducente es examinar los **argumentos jurídicos** que se plantean en el caso a estudio, bajo la premisa fundamental de que los trabajadores tienen derecho legalmente a participar en las utilidades de las empresas, cuya base del reparto la constituye **la renta gravable** de aquéllas que, conforme al criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determina en términos de los dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este orden de ideas, las alegaciones que se han sintetizado en el considerando anterior, con fundamento en el artículo 79 de la Ley de Amparo, se analizarán en su conjunto, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada.

Así, **la sociedad mercantil quejosa, hoy recurrente** manifiesta, esencialmente, que la resolución impugnada le causa perjuicio porque, contrariamente a lo que en ésta se afirma, **el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, toda vez que la norma de mérito al prohibir deducir los pagos que por concepto de participación de utilidades a los trabajadores a partir del año dos mil dos, deja de tomar en cuenta que dicha erogación constituye un gasto estrictamente indispensable y necesario de la persona moral, lo cual origina una disminución o modificación negativa en el patrimonio del patrón.**

El argumento jurídico hecho valer es infundado, de conformidad con las siguientes consideraciones.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El contenido que se encuentra inmerso dentro de los principios tributarios, específicamente, los denominados de proporcionalidad y equidad es el siguiente:

PROPORCIONALIDAD: Requiere que las normas que establezcan carga a los particulares atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos que han de soportarlas.

EQUIDAD: Requiere que en la determinación de la carga fiscal se otorgue un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Lo anterior se corrobora con el criterio que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia cuyo rubro, texto y datos de identificación son los siguientes:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.”

(Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, Febrero de 1991, Tesis: 3a./J. 4/91, Página: 60).

En este tenor, para determinar la observancia del órgano creador de las normas al principio de proporcionalidad, concretamente, en lo relativo a que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, los criterios que debe observar aquél varían atendiendo al objeto, naturaleza y características especiales del gravamen en cuestión, esto es, considerando la manifestación de riqueza que detentan los particulares, que puede ser: la obtención de ingresos o utilidades, la propiedad en patrimonio o capital, la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.

En estos términos, como puede observarse, la **capacidad económica** como concepto jurídico tiene una gran trascendencia en materia fiscal al considerarse como un parámetro en el diverso concepto de **capacidad contributiva** y, por ende, en el principio de proporcionalidad impositiva; sin embargo, en el ámbito del Derecho Tributario no es factible su aplicación de manera estricta, sino que para ello es necesario realizarlo con ciertos matices.

En efecto, conforme a las normas de derecho común la **capacidad económica** de una persona se identifica plenamente con su haber patrimonial, en consecuencia, todas las modificaciones positivas que en éste se sufran representan un aumento o mejora de esa capacidad (supuesto que se actualiza

cuando la cantidad de todos los bienes y derechos, susceptible de valorarse en dinero, exceden el monto total de las obligaciones), en tanto que todas las pérdidas y gastos que se produzcan en aquél, significa una disminución o menoscabo de esa capacidad (lo cual acontece cuando el monto total de las obligaciones, susceptibles de valorarse en dinero, exceden a la cantidad de todos los bienes y derechos del particular); lo anterior, en la rama del Derecho Fiscal, no es posible trasladarse en los mismos términos al concepto de **capacidad contributiva** del sujeto pasivo de la relación tributaria, en atención a que aquélla, se identifica con lo que podría llamarse un *“haber patrimonial calificado”*, debido a que en el sistema tributario mexicano no todos los ingresos, ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración como parámetro de la riqueza de un contribuyente y, por tanto, para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir al gasto público.

En otras palabras, las normas jurídico-fiscales aprecian la **capacidad contributiva** de los particulares a la luz de una particular manera de integrar su haber patrimonial y sus modificaciones, lo cual evidentemente se aparta del concepto general de la forma en que la **capacidad económica** se manifiesta en el derecho común.

Así, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se observa que la capacidad contributiva del sujeto se aprecia de manera distinta a la capacidad económica de éste, toda vez que algunos ingresos, gastos o pérdidas del contribuyente no se toman en cuenta para determinar el objeto y la base gravable del tributo, lo cual

acontece por razones de carácter económico, jurídico y/o social, criterios de suma relevancia que el legislador ordinario considera para proceder a la exclusión o inclusión de determinados ingresos, gastos y/o pérdidas al determinar la capacidad contributiva de las personas que se ubican dentro de las hipótesis que la ley señala como hecho generador del gravamen.

A fin de ilustrar el aserto que antecede, basta observar que en la Ley de referencia existen disposiciones jurídicas que prevén:

- a)** Sujetos, objeto y base gravable del tributo (artículos 1 y 10).
- b)** Ingresos acumulables (regulados por los artículos 17 a 27).
- c)** Ingresos no acumulables o no gravables, ya que no se suman a otros que sí se toman en cuenta para determinar la capacidad contributiva (artículo 28).
- d)** Gastos o pérdidas cuya deducción se autoriza (artículos 29 a 31).
- e)** Gastos y pérdidas no deducibles, aun cuando se actualicen dichos supuestos no son factibles de considerarse para disminuir la base gravable del impuesto (artículo 32).
El efecto de la no deducibilidad de un gasto o una pérdida es equivalente a considerar que no existió.

De los preceptos jurídicos a que se ha hecho referencia cabe destacar los siguientes:

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

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el último párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará

contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de esta Ley.”

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando correspondan a operaciones realizadas en ejercicios anteriores.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de

depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por las adquisiciones realizadas en los términos de la fracción II de este artículo o por los gastos a que se refiere la fracción III del mismo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.”

“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley.

b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.

c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de la misma.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración

hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.”

“Artículo 32. *Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

II. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 42 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

IV. Los gastos de representación.

V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

VI. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los intereses devengados por préstamos o por adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como tratándose de títulos de

crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos. Se exceptúa de lo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

VIII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

X. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

XII. El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.

XIII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de

contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

XIV. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 27 de esta Ley.

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

XVI. Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, salvo que la deducción se aplique en los términos establecidos en el siguiente párrafo.

Las pérdidas por enajenación de acciones que se puedan deducir conforme al párrafo anterior, así como las pérdidas por las operaciones financieras derivadas mencionadas en el citado párrafo, no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se

deduzcan en un ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá.

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

XIX. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 23 de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XX. El 50% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes

que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXI. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación,

fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, ubicados en territorios con regímenes fiscales preferentes salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

XXIII. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

XXIV. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.”

Como puede advertirse el objeto o hecho generador del impuesto sobre la renta lo constituye, en principio, la totalidad de los ingresos obtenidos por las personas físicas y las morales, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan (artículo 1°).

No obstante lo anterior, en concreta referencia a las personas morales, si bien, al igual que todos los contribuyentes de este tributo el objeto lo constituyen todos los ingresos que obtenga, lo cierto es que, para la base del tributo o cantidad sobre la cual habrá de calcularse el monto de la obligación fiscal, lo constituye la utilidad fiscal obtenida conforme al procedimiento que establece el artículo 10 de la ley de la materia, es decir, no se consideran todos los ingresos, puesto que a éstos se les disminuyen las deducciones autorizadas por la Ley, lo que dará como resultado una utilidad fiscal, a la que, en su caso, se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios, en los términos que la propia ley señala.

En este punto debe precisarse que el artículo 17 del ordenamiento citado, establece la obligación del contribuyente (persona moral) de acumular la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio, salvo las excepciones que en este precepto se señalan y las contenidas en algunos otros numerales de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros son: aumentos de capital, pago de las pérdidas por sus accionistas, primas obtenidas en la colocación de acciones que emita la propia sociedad, reevaluación de activos y capital.

Estas excepciones que establece el legislador derivan de criterios económicos y jurídicos, toda vez que de considerar, por ejemplo, los aumentos de capital ingresos para la persona moral, ello provocaría que no se constituyeran personas morales para realizar negocios o bien que crecieran las ya existentes para poder lograr el objeto de la sociedad, ya que esto implicaría ingresos gravados para efectos del impuesto sobre la renta, situación que provocaría desalentar la inversión y, por ende, la creación de nuevas fuentes de empleos. Lo mismo podría decirse del pago que hacen los accionistas a la sociedad por las pérdidas sufridas, en atención a que la Ley General de Sociedades Mercantiles prevé en su artículo 229, fracción V, como causa de disolución de éstas, la pérdida de las dos terceras partes de su capital social, luego, si los socios deciden absorber las pérdidas de la empresa para entre otras cosas, evitar la disolución de la misma, sería absurdo pretender considerarlo como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, de la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 1º, 29 y 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en principio, el sistema de tributación no incluye la posibilidad de que se efectúen deducciones, en tanto que es deber del contribuyente cumplir con la obligación fiscal sobre **“la totalidad de ingresos que obtenga”**; no obstante, los dos últimos numerales son de naturaleza permisiva (el sujeto tiene derecho a realizar el acto prescrito en la norma o dejar de hacerlo, es decir, se otorga una opción al contribuyente) al establecer que de los ingresos se deduzcan ciertas erogaciones que realice la persona moral; en este tenor, el legislador incluye la

posibilidad de que el sujeto pasivo de la relación tributaria disminuya de sus ingresos acumulables, por razones de índole económico, jurídico y/o social, determinadas cantidades, siempre y cuando se cumplan con diversos requisitos, a los que sujeta la procedencia de esa prerrogativa, pues por medio de ésta se le permite disminuir la utilidad fiscal del contribuyente y, en consecuencia, la base gravable sobre la que se aplicará la tasa que determinará el impuesto a pagar.

Asimismo, el creador de la norma considerando criterios jurídicos, económicos y/o sociales, en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prohíbe que para la determinación de la base gravable de las personas morales sean susceptibles de disminuirse de los ingresos acumulables erogaciones que, si bien, pueden llevar a cabo las sociedades mercantiles, las excluye por no reunir los requisitos que para tal efecto prevé el artículo 31 de la ley de la materia o atendiendo a criterios de carácter jurídico, económico y/o social, conceptos dentro de los cuales se encuentran: los pagos del impuesto sobre la renta e impuesto al activo a cargo del propio contribuyente, los gastos: que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles; los gastos de representación; de viajes y viáticos; las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a los trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

En estos términos, a manera de conclusión, podría decirse que no parece injustificado que en la Ley del Impuesto sobre la

Renta se aprecie la capacidad contributiva de distinta manera que la capacidad económica, ya que dicha circunstancia tiene su explicación en que existen algunos ingresos que no se toman en cuenta para determinar la magnitud de la capacidad contributiva por razones de carácter jurídico, económico y/o social; sin embargo, de no advertir razón alguna que sustente la actuación del legislador para proceder de esa manera, es decir, el motivo de la exclusión de determinados ingresos al apreciar la capacidad contributiva de los sujetos, o bien, la inclusión en dicha capacidad contributiva de un ingreso inexistente, ello provocaría considerar que la norma ha violado el principio de proporcionalidad impositiva; lo anterior de igual manera sería aplicable respecto de algunas erogaciones o pérdidas, que aun cuando disminuyen la capacidad económica del particular, no son susceptibles de considerarse para efectos de la determinación de la capacidad contributiva del sujeto.

En este orden de ideas, es menester señalar que, contrariamente a lo argumentado en esencia por la parte inconforme, la distribución de las participaciones de utilidades a los trabajadores de una empresa, no constituye un gasto en términos del artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en razón de que si bien su distribución deriva de un mandato constitucional, existen motivos de índole jurídico económico y social que justifican la exclusión de dicha erogación para considerarla como una partida deducible de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Efectivamente, del contenido de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que los contribuyentes tienen la posibilidad de deducir entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Sobre la disposición contenida en la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la doctrina ha señalado:

“En el derecho fiscal, particularmente en una Ley relativa a un impuesto sobre la Renta, el criterio ‘estrictamente indispensable’ se erige rector el principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar. Mientras que indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, porque indefectiblemente reduce el haber patrimonial (...).”

Como lo apunta el párrafo citado, la indispensabilidad en las deducciones constituyen el principio rector de éstas en términos del artículo 31, fracción I, de la ley de la materia, así los gastos deducibles permitidos por la Ley a los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos, entre los cuales se encuentra, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial; la concepción genérica de este requisito, que el legislador estableció en el precepto jurídico en comento, es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de

"estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

De esta manera, por gastos se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación.

El Diccionario de la Lengua Española, señala como significado de los conceptos estrictamente, indispensable y necesario, lo siguiente:

"Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho".

"Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley".

"Necesario: que precisa, forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder, dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo y que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin".

"Indispensable: adj. Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda".

En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta en la doctrina, para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

- 1) Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- 4) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas.
- 5) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

En tales condiciones, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, **de tal manera que de no realizarlo, se tendrían que suspender las actividades de la empresa, o éstas necesariamente disminuirían, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos y en su perjuicio.**

De ello se sigue que los gastos a que alude la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir

del primero de enero de dos mil dos, son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, de donde se infiere que en este supuesto, el legislador únicamente podría excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existieran motivos de carácter jurídico, económico y/o social, que justificara ese proceder.

En estos términos, como ya se señaló, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, constituye una obligación constitucional del patrón respecto de sus trabajadores, que tiene fundamento en el artículo 123, apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La participación de utilidades de los trabajadores en la empresa, se explica vinculando dicho concepto a los principios que rigen en materia laboral, en tanto que se permite retribuir al trabajador que a través de su fuerza de trabajo, contribuye a la prosperidad de la negociación mercantil y, por ende, a la acumulación de utilidades; luego entonces, las utilidades son la combinación de la mano de obra con el capital invertido, cuyo beneficio obtiene la empresa y que, atendiendo a los postulados del derecho social, ésta reparte en un porcentaje entre los trabajadores con el fin de estimular al trabajador por el cumplimiento de su labor.

En suma, el reparto de utilidades es un derecho constitucional que comporta el reconocimiento del patrón hacia

los trabajadores, en respuesta a la contribución directa de éstos en la generación de utilidades en las empresas, la participación de utilidades tiene como características, que **su monto es aleatorio**, ya que de no ser así tendría el carácter de salario; **es obligatoria para el patrón**, en términos el artículo 123, apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; es una obligación por parte del empresario que haya obtenido utilidades y constituye **un derecho** que se individualiza para cada uno de los trabajadores.

El artículo 123, constitucional, dispone en lo conducente:

"Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil, al efecto se promoverán la creación de empleos y organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos y, de manera general, todo contrato de trabajo.

Fracción IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, reguladas de conformidad con las siguientes normas:

a) Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patrones y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores.

b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía general. Tomará asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales.

e) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

El texto transcrito es la norma que rige desde el veintiuno de noviembre de mil novecientos sesenta y dos en que se publicó la séptima reforma al artículo 123 constitucional.

De los antecedentes parlamentarios de dicho precepto, a los cuales ya se ha hecho referencia en la presente resolución, se advierte que la participación de utilidades no constituye un derecho del trabajador a negociar con su patrón sino que se instituye de tal forma que a ello se tiene derecho sin negociaciones obrero patronales y con un tabulador nacional.

Ciertamente, el Constituyente introdujo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, al considerar que el trabajo, como elemento que al conjugarse con el capital, es el producto de las utilidades, no puede estimarse compensado con el simple pago de un salario al trabajador sino también con una participación en la utilidad generada por la empresa, cuyo objetivo fue que éstas hicieran partícipes a los trabajadores de una parte de las utilidades producidas por la conjugación del capital y el trabajo, coautores de la producción de la riqueza.

De lo anterior deriva que las utilidades que corresponden a los trabajadores se toman de las ganancias (utilidad fiscal) generadas por el empresa y no así de los ingresos que obtiene con motivo del ejercicio de su actividad, de ahí que los pagos efectuados por tal concepto no pueden considerarse como deducibles para la determinación de la base gravable del impuesto a su cargo, pues no debe soslayarse que el objeto del impuesto sobre la renta, son todos los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o del cualquier otro tipo que obtenga el contribuyente durante el ejercicio fiscal y no así las utilidades (ganancias) que derivan de éstos, dado que sólo constituyen la base sobre la cual se debe calcular el referido tributo.

Sirve de apoyo a la consideración que antecede, la jurisprudencia P./J. 52/96, publicada en la página 101 del Tomo IV, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que a la letra se lee:

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida

en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

Luego, si el objeto del impuesto sobre la renta empresarial son todos los ingresos que obtiene la persona moral durante el ejercicio fiscal, entonces es evidente que las erogaciones, que en su caso, son susceptibles de deducción para la determinación de su base gravable (utilidad fiscal), son aquéllas que aplica directamente a los referidos ingresos con el fin de obtener utilidades mediante la realización de su objeto social, y en esa medida, el reparto de utilidades no puede estimarse como un gasto necesario para los fines de la actividad de la empresa, pues en realidad se trata de una aplicación o distribución de las

ganancias generadas en el ejercicio fiscal de que se trate, sin que obste a lo anterior que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señale que la participación de los trabajadores en las utilidades no constituye en sí misma una distribución de utilidades.

Ciertamente, el precitado artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su parte que interesa, es del siguiente tenor:

“Artículo 11. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 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 1.4706 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.
(...)

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 esta Ley.

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 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.

(...)

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

(...)”

De lo antes transcrito se advierte que si bien el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas no se consideran una distribución de utilidades o dividendos; lo cierto es que la prevención hecha en tal sentido, sólo tiene por objeto excluir a dichas utilidades del mecanismo que el propio numeral prevé para el cálculo del impuesto sobre la renta que las personas morales deben pagar cuando distribuyen utilidades vía dividendos que no provienen de su cuenta de utilidad fiscal neta, por lo que, lo preceptuado por el referido numeral en el sentido de que ***“para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o***

utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresa”, no implica que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa no constituya en sí misma una distribución de utilidades.

Aunado a lo anterior, es menester reiterar que **no todas las erogaciones que efectúa la persona moral durante el ejercicio fiscal son deducibles para la determinación de su base gravable, aún cuando pudieran estimarse como indispensables para los fines de su actividad**, tal como acontece tratándose de los gastos de representación, entre otras, **pues de haber sido esa la intención del legislador, no se hubieran establecido en la ley relativa conceptos específicos de deducción** (artículo 29 en relación directa con el 32) **ni requisitos para su procedencia** (artículo 31), cuestión tal que encuentra su razón de ser en el hecho de que el objeto del impuesto son todos los ingresos que obtiene el contribuyente durante el ejercicio fiscal y no así sus utilidades o ganancias.

Esto es, lo previsto en la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto señala que para que sean procedentes las deducciones autorizadas por ley, deben **“ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”**, no debe entenderse en el sentido de que todos los gastos necesarios para los fines de la actividad de la persona moral son deducibles para la determinación de su base gravable, pues no debe soslayarse que sólo constituye un requisito de procedencia para las deducciones que de manera limitativa prevé el artículo 29 del referido ordenamiento legal,

habida cuenta que éste no autoriza la deducción de todos los **“gastos”** de la empresa, ya que expresamente señala que únicamente serán deducibles **“los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones”**.

En ese sentido, es dable afirmar que **las deducciones autorizadas** por la Ley del Impuesto sobre la Renta **para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio**, se traducen en un beneficio que se otorga al contribuyente con el único objeto de disminuir su carga impositiva y, por ende, la no deducibilidad de determinados gastos o erogaciones, de suyo no implica una transgresión al principio de **proporcionalidad tributaria**, pues no debe soslayarse que éste obliga al legislador a graduar el impuesto de tal manera que la contribución al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por los gobernados al realizar el hecho imponible, que en el caso específico lo constituye, como ya se dijo, la obtención de ingresos y no así la generación de utilidades.

Por otra parte, contrario a lo que pretende demostrar la sociedad mercantil recurrente, en el sentido de que lo dispuesto en el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es inconstitucional, ya que inclusive la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa será deducible para los ejercicios fiscales de dos mil dos y dos mil tres **“en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica, para el ejercicio de 2003, estimen un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto”**, e

incluso, para el ejercicio de dos mil cuatro y dos mil cinco será del 40% y 80%, respectivamente, cabe señalar que ello no implica que en atención al principio de proporcionalidad tributaria deba, necesariamente, autorizarse la deducción del reparto de utilidades a la clase obrera en la determinación de la base gravable de la persona moral empleadora, toda vez que como ya se ha mencionado, las deducciones autorizadas por la ley, se traducen en un beneficio del contribuyente que tiene por objeto disminuir su carga fiscal, por razones de índole jurídico, económico o social, más no constituye una obligación para el legislador de establecerlo de esa manera invariablemente en cualquier caso.

Por tanto, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye una partida no deducible, aun cuando implique una disminución en el haber patrimonial de la persona moral, por razones de índole jurídico, económico y social, que el órgano creador de la norma consideró en el momento de proceder a su exclusión al apreciar la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria del impuesto sobre la renta, es decir, se lleva a cabo aquélla en el ejercicio siguiente a aquél en el cual se generó, cabe señalar que dada la naturaleza y objetivos esenciales de este beneficio, no podría considerarse en ese momento como una partida deducible, toda vez que se advierte que existen motivos económicos y sociales que lo impiden, en atención a que de permitir la deducción, representaría una distorsión en la base del tributo en cuestión o **“renta gravable”** de la empresa, puesto que al estar incluida en el rubro de deducciones, aquélla se vería disminuida de los ingresos acumulables de la persona moral, lo cual ocasionaría:

- a) Una utilidad fiscal menor, por tanto, reducción de la base gravable, lo cual trasciende a la recaudación de ingresos para la satisfacción del gasto público.
- b) Se disminuiría también, la base sobre la cual se fija la cantidad de la participación de los trabajadores de una empresa.
- c) Los trabajadores recibirían menos ingresos por ese concepto y la prerrogativa constitucional consagrada a su favor se haría nugatoria.

No es óbice a lo precedente, el hecho de que la erogación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sea un gasto involucrado en el desarrollo de las actividades relacionadas con su objeto social, al señalar el artículo 450 de la Ley Federal del Trabajo que en el derecho de huelga (suspensión de labores llevado a cabo por una coalición de trabajadores), uno de sus objetos, es exigir el cumplimiento de las disposiciones legales sobre la participación de utilidades, toda vez que como se ha mencionado en consideraciones precedentes, existen criterios de carácter económico, jurídico y social, que justifican el proceder del legislador para excluir su disminución de la base gravable del tributo.

En conclusión el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no transgrede el principio de proporcionalidad, en virtud de que, si bien, el pago de la participación de utilidades a los trabajadores constituye una erogación y es de carácter obligatorio por disposición legal; no menos cierto lo es, que no constituye un gasto indispensable para el desarrollo de las actividades de una empresa ni se trata de un

concepto cuyo tratamiento fiscal sea similar a los salarios, en atención a que, como se ha demostrado con antelación, existen razones jurídicas, económicas y sociales, que justifican su no disminución o no deducibilidad dentro del procedimiento que establece la ley de la materia para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, a saber:

No podría considerarse deducible para el ejercicio en que se paga la participación de utilidades de los trabajadores, porque:

- Se trata de un concepto cuyo origen deriva de una utilidad o beneficio que obtuvo la persona moral en el ejercicio anterior y no de ingresos que se obtengan en el ejercicio fiscal en que se paga, de ahí que no pueda considerarse como un gasto que repercuta en estos últimos y que sea deducible para la determinación de la base gravable correspondiente.
- No constituye obstáculo a lo anterior, que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señale que la participación de utilidades de los trabajadores no se considera una distribución de utilidades como los dividendos, ya que dicha precisión únicamente se hace para que no se aplique el mecanismo que esa disposición establece para el cálculo del tributo respectivo por ese concepto (distribución de dividendos).
- De adoptar una postura contraria, ello se traduciría en una distorsión de la base gravable, al no pagarse el tributo respecto de la verdadera utilidad o ganancia de la empresa, independientemente de que ello también ocasionaría una disminución de la base de la participación de utilidades de los trabajadores.

En tal virtud, de los elementos hasta aquí vertidos se colige que la participación de las utilidades a los trabajadores, aun

cuando **constituye una erogación** y, por tanto, contablemente puede considerarse como una disminución en la capacidad económica de la persona moral, lo anterior no rige de la misma manera para efectos fiscales, ya que en este ámbito no es factible de tomarse en cuenta al determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, dada la naturaleza de la prerrogativa en comento que se concede a los trabajadores y de acuerdo al objeto, naturaleza y características especiales del sistema relativo al impuesto sobre la renta; **motivo por el cual la norma jurídica impugnada no es posible considerarla como violatoria del principio de proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.**

En diverso argumento jurídico la parte recurrente hace valer la inconstitucionalidad del precepto jurídico porque considera que viola el principio de equidad tributaria, toda vez que no dan un trato igual a conceptos que son similares, en tanto que prohíben la deducción de la participación de las utilidades de las empresas que entregan a los trabajadores y, por otra parte, autorizan la deducción de sueldos y salarios, sin que se advierta justificación alguna para realizar la diferenciación de estos conceptos.

El planteamiento que antecede es infundado de conformidad con las siguientes anotaciones.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el criterio de que el principio de equidad tributaria, consiste en la igualdad ante la misma ley fiscal de los sujetos pasivos de un gravamen, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo

concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pagos, por tanto, autoriza un trato desigual para quienes, precisamente, se colocan en una situación distinta frente a la ley; en otras palabras, 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 tributo que se ubiquen en una situación diversa.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis jurisprudencial número P./J. 24/2000, Novena Época, visible en la página 35 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo del 2000, del rubro siguiente:

“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.”

En este tenor, si la equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que en esas circunstancias deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la misma hipótesis de causación, asimismo, un trato diverso a los sujetos que se ubiquen en una situación diferente, se considera que el planteamiento hecho valer por la parte recurrente es infundado, en virtud de que como se ha mencionado al inicio del presente considerando, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el salario, aun cuando son ingresos que percibe la persona física por la prestación de un servicio personal

subordinado, son conceptos de diversa naturaleza jurídica, en tanto que la primera se refiere al derecho a participar en los beneficios de la producción, distribución de bienes y servicios, y el segundo de los nombrados, alude a la suma de dinero que debe pagarse invariablemente al trabajador a cambio de la actividad que desarrolla.

Por ello es que, la participación multicitada debe concebirse como un suplemento al salario, cuya percepción se encuentra condicionada a la buena marcha de la empresa, pero no constituye en sí misma el salario, propiamente dicho, en razón de que incluso, por disposición expresa del artículo 129 de la Ley Federal del Trabajo, se hace una diferenciación entre los ingresos que percibe el trabajador por concepto de la participación de las utilidades de la empresa y aquél para los efectos de las indemnizaciones que han de pagarse a los trabajadores.

En este orden de ideas, cabe señalar lo que al respecto establecen los artículos 31, fracción V, segundo párrafo, 118, fracción I y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

(...)

V. (...)

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las

obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma (...).”

“Artículo 118. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de esta Ley y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 115 y 116 de la misma (...).”

“Artículo 119. Quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos:

I. Lleven los registros de los pagos por los ingresos a que se refiere este Capítulo, identificando en ellos, en forma individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.

II. Conserve los comprobantes en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados en los términos de este Capítulo, el impuesto que, en su caso, se haya retenido, y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del crédito al salario.

III. Cumplan con las obligaciones previstas en las fracciones I, II, V y VI del artículo 118 de esta Ley.

IV. Hayan pagado las aportaciones de seguridad social y las mencionadas en el artículo 109 de esta Ley que correspondan por los ingresos de que se trate.

V. Presenten ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, una copia para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de los cinco días inmediatos siguientes al mes de que se trate, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, identificando por cada uno de ellos los ingresos que sirven de base para determinar dicho crédito, así como el monto de éste último.

VI. Paguen mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario

previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

Como puede observarse de lo anterior, en general, pero bajo ciertas condiciones, se permite al retenedor la deducción de los pagos que a su vez sean ingresos en los términos del Capítulo I, Título IV, de la ley de la materia, dentro de los cuales se encuentran: ***“los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (...)”***, así como ingresos asimilados, siempre y cuando cumplan con los requisitos: de efectuar retenciones del gravamen y el pago a los trabajadores del crédito al salario para demostrar dicha actuación.

Pues bien, es cierto que los ingresos por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se encuentra comprendido dentro del Capítulo I, Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, no es posible ubicarlo dentro del supuesto de deducción que establece el artículo 31, fracción V, del ordenamiento jurídico antes citado, toda vez que éste se refiere al pago que los patrones hacen a sus trabajadores por la prestación de sus servicios (salarios), al mencionar las retenciones al ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, pero lo anterior no se refiere a los ingresos que percibe el trabajador por motivo de los beneficios de la producción, como acontece con la participación de utilidades.

Efectivamente, en el caso de las erogaciones a que hace alusión el artículo 31, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que se trata de conceptos que se hubieren generado y efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate (ello con el objeto de evitar distorsiones en la base del impuesto del ejercicio y, por tanto, en su recaudación), ya que se refieren al salario que percibe el trabajador por la prestación de un servicio personal subordinado, en los términos de los artículos 115 y 116, cuyo texto, en lo conducente, disponen:

***“Artículo 115. Las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de esta Ley, salvo en el caso del cuarto párrafo siguiente a la tarifa del artículo 113 de la misma, calcularán el impuesto en los términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos.
(...)”***

***“Artículo 116. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.
(...)”***

En este orden de ideas, el requisito antes mencionado, es decir, que la erogación se realice en el mismo ejercicio por el que se declara, no puede observarse tratándose del pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ya que aun cuando esta partida se genera en un ejercicio fiscal (cuyo monto se conoce desde la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta), su pago se realiza dentro de los sesenta días siguientes a la presentación de la declaración anual (esto es, en el ejercicio siguiente); por tanto, no cumple con la condición antes mencionada, al tratarse de un concepto cuya erogación no se realiza en el ejercicio en que se generó.

Consiguientemente, el pago a los trabajadores por la participación en las utilidades de la empresa no es asimilable al supuesto que prevé el artículo 31, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tanto, el agravio en estudio es infundado, en virtud de que se trata de situaciones jurídicamente diversas, que por sí mismas justifican el tratamiento diferente que se les otorga al tratarse de supuestos de distinta naturaleza, ello en observancia al principio de equidad tributaria.

Sirven de apoyo a lo anterior, en la parte conducente, las tesis de jurisprudencia sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos rubros, texto y datos de identificación son los siguientes:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A

PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de

igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 42/97. Página: 36).

“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.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. Página: 35).

De ahí que lo procedente es revocar la sentencia recurrida, sobreseer respecto a la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, y negar el amparo solicitado respecto de la fracción XXV del artículo 32 del mencionado ordenamiento jurídico.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO. Se sobresee en el presente asunto respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero dos mil dos.

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, respecto del artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero enero de dos mil dos.

Notifíquese; cúmplase, con testimonio de esta resolución vuelvan los autos al Juzgado de origen y, en su oportunidad, archívese este expediente como concluido.

Así, lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de nueve votos se aprobó el resolutivo segundo; y por mayoría de cinco votos de los señores Ministros Díaz Romero, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia y Presidente Azuela Güitrón, se aprobaron los resolutivos primero y tercero; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Sánchez Cordero y Silva Meza, votaron en contra, por la confirmación de la sentencia recurrida y la concesión del amparo a la quejosa, y reservaron su derecho de formular voto de minoría. Los señores Ministros Aguirre Anguiano, Díaz Romero y Ortiz Mayagoitia razonaron el sentido de su voto. No asistieron la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, por estar cumpliendo con una comisión de carácter oficial, y el señor Ministro Humberto Román Palacios, por licencia concedida. Fue ponente el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Firman el Ministro Presidente, el Ministro Ponente y el Secretario General de Acuerdos que autoriza y da fe.

PRESIDENTE:

MINISTRO MARIANO AZUELA GÜITRÓN.

PONENTE:

MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

LIC. JOSE JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ.

Esta hoja forma parte del amparo en revisión número 2159/2003, promovido por *****, Sociedad Anónima de Capital Variable. Fallado el cuatro de mayo de dos mil cuatro, en el sentido siguiente: **PRIMERO.** Se revoca la sentencia recurrida.- **SEGUNDO.** Se sobresee en el presente asunto respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero dos mil dos.- **TERCERO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, respecto del artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero enero de dos mil dos. Conste.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.

**VOTO MINORITARIO QUE FORMULAN LOS
MINISTROS SERGIO SALVADOR AGUIRRE
ANGUIANO, JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ, OLGA
MARÍA DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS Y JUAN N. SILVA MEZA, EN EL
PRESENTE AMPARO EN REVISIÓN 2159/2003.**

Disentimos del criterio mayoritario, en el sentido de negar el amparo y la protección de la Justicia Federal, en razón de las siguientes consideraciones:

Si bien los salarios y la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas tienen naturaleza diversa, que no permite asimilarlos desde la perspectiva sociológica y del Derecho Laboral, ello no implica que ambas figuras se encuentren desligadas.

Lo anterior, en razón de que ambas instituciones tienen su fundamento en el trabajo mismo, distinguiéndose en que el salario constituye la retribución en función del servicio prestado, independientemente de la integración del trabajador en la empresa, mientras que la participación en las utilidades consiste en la remuneración adicional y derivada del trabajo realizado en función de la integración del trabajador en la empresa, formando parte de la misma como uno de los factores de la producción.

Consecuentemente, desde el punto de vista de las finanzas de la empresa y para efectos fiscales, debe apreciarse que el salario y la participación en las utilidades tienen tratamientos muy similares, ya que ambos son considerados como erogaciones que realiza el patrón a sus trabajadores por la prestación de un

servicio personal subordinado y a la vez son ingresos que deben acumular en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Inclusive, debe apreciarse que el propio artículo 110 de dicho ordenamiento jurídico considera a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, como un ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, al igual que a los salarios.

A fin de corroborar se estima necesario transcribir el primer párrafo del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual se señala:

“Artículo 110.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. ...”

De esta forma, al interior de la empresa, ambos conceptos representan erogaciones que realiza el patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, quien ve afectado su patrimonio en la medida del desembolso realizado, mismo que se efectúa atendiendo precisamente al trabajo realizado por el empleado, sea que se trate de la remuneración por el servicio prestado conforme al contrato colectivo o individual, o bien, a la

participación que justamente corresponde a los trabajadores en la utilidad que ayudaron a generar.

Por una parte, el patrón eroga el sueldo devengado por el trabajador por sus servicios, por concepto de la unidad producida o del servicio prestado en cierto tiempo, atendiendo el salario precisamente al cumplimiento de las condiciones laborales pactadas, generándose sólo en la medida de dicho cumplimiento; por la otra, el patrón desembolsa la participación en las utilidades, también en la medida del trabajo desarrollado por el trabajador, reflejado colectiva e individualmente en la utilidad que dicho trabajo contribuyó a generar.

Como puede apreciarse, en ambos casos, se trata de erogaciones que no se realizarían de no ser por su vinculación con la prestación de un servicio personal subordinado y, si bien cada una de ellas se efectúa atendiendo a razones normativas diversas (sea que se trate del cumplimiento al contrato de trabajo, o bien, a las disposiciones constitucionales y legales aplicables), tienen en común su vinculación estrecha con el trabajo desarrollado por el empleado, toda vez que el patrón no desembolsa un centavo más por dichos conceptos, que no se justifique en el servicio prestado para el caso del salario, o bien, en la utilidad generada conjuntamente a través de su trabajo, en el caso de la participación en las utilidades de la empresa.

En efecto, ambos conceptos derivan del trabajo realizado durante determinado tiempo, y serán recompensados precisamente en relación a éste; es decir, legalmente, no

corresponde el pago de un centavo más ni uno de menos, del aporte real que tuvo el trabajador en la generación de utilidad o del trabajo que efectivamente fue llevado a cabo.

Es entonces que tanto los sueldos o salarios como la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de la empresa, misma que, después de ser atemperada con las demás erogaciones encaminadas a la obtención del ingreso, se convertirá en utilidad neta o fiscal.

Con base en lo anteriormente expuesto, se considera que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, consagrada por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los términos que se detallan a continuación:

En primer lugar, se estima necesario precisar que el artículo 31, fracción IV, establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes.

En efecto, la referida fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

“Artículo. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, 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.”

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

Pues bien, de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación

que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Corroboran lo anterior, las diversas tesis sustentadas por Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que son del tenor literal siguiente:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en

consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

(Novena Época, Instancia: Pleno, tesis P.J. 109/99, visible a foja 22 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de mil novecientos noventa y nueve).

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad

contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, diciembre de 1998. Tesis: P. LXXIX/98. Página: 241).

Asimismo, las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003 que aparece publicada en la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página: 144, que es del tenor literal siguiente:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la

capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Una vez precisado lo anterior, se estima necesario analizar si el artículo 32, fracción XXV, transgrede o no dicho principio constitucional. Para tal efecto, se transcribe su contenido, mismo que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 32.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.”

Del texto de dicho numeral se desprende que el mismo dispone que no serán deducibles los pagos entregados a los trabajadores por concepto de la participación en las utilidades de la empresa.

En este contexto, es importante señalar que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen, tal y como se desprende de la tesis P./J. 52/96, Novena Época, visible a foja 101 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, octubre de mil novecientos noventa y seis, que a continuación se transcribe:

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en

servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para

determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

Sobre el particular, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determina qué debe entenderse por utilidad y, específicamente, por utilidad fiscal, misma que se obtiene restando a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por la legislación aplicable, al señalar

“Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.”

Sin embargo, adicionalmente a lo anterior, conviene determinar en el presente asunto, qué debe entenderse por utilidad, es decir, debe definirse el contenido y alcance del concepto que propiamente actualiza los supuestos normativos relativos a la generación de utilidades, mismas que son susceptibles de ser repartidas.

En términos generales, por ingreso debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo, que puede consistir en la

inteligente inversión de capitales, en trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.

Ahora bien, desde el punto de vista económico, “utilidad” significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que éste haya deducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los salarios, las rentas, los intereses normales del capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de una pérdida, especialmente cuando desembolsa de antemano el importe de los costos de producción y corre peligro de no reembolsarlos íntegramente en el precio y en la venta.

En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso. Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

La legislación vigente en materia de impuesto sobre la renta establece un sistema que grava los ingresos generados por un contribuyente, sea que se perciban en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo. Por otro lado, la

propia legislación aplicable determina que existen ciertos conceptos que si bien impactan positivamente el patrimonio de las personas —lo cual ordinariamente implicaría que fueran considerados para efectos del gravamen—, no son considerados como ingresos, o bien, son catalogados como ingresos no acumulables o como ingresos que no dan lugar al pago del impuesto sobre la renta, dada la particular naturaleza de cada uno de dichos conceptos.

Al respecto, y atendiendo específicamente al caso de las personas morales, cuya situación fiscal se determina por regla general en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta necesaria la remisión a los artículos 17 y 28 de dicho ordenamiento, según su texto vigente en el ejercicio fiscal de dos mil dos.

Dichos numerales son del tenor literal siguiente:

***“Artículo 17.- Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.*”**

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”

“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no se considerarán ingresos acumulables los impuestos

que trasladen los contribuyentes en los términos de Ley.”

Como puede apreciarse, en la normatividad aplicable existe una regla general susceptible de ser interpretada de tal manera que resulte incluyente de todos aquellos casos no excluidos expresamente en la legislación fiscal: tanto las personas morales, como las asociaciones en participación, deberán acumular la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio.

Sin embargo, tal y como se ha señalado, el propio artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta considera ciertos conceptos que no obstante incrementar el patrimonio de las personas morales no se incluyen en dicha regla general y que, por tanto, no deben ser considerados como ingresos para efectos de la determinación del gravamen.

De esta manera, en primer término, apreciamos que existen partidas que incrementan el patrimonio de la empresa, pero que no corresponden al desarrollo de sus actividades propias, sino a decisiones de sus socios o accionistas, como pueden ser los aumentos de capital, las primas en la emisión de acciones y el pago de la pérdida por los propios accionistas.

Por otro lado, en lo que corresponde a la utilización del método de participación para la valuación de acciones, se considera que ello no da lugar a la generación de ingreso, en razón de que la empresa tenedora no tiene derecho a percepción

alguna de parte de las subsidiarias, sino hasta el momento en el que se decreta algún dividendo, caso en el cual efectivamente existe una modificación patrimonial (misma que, adicionalmente, el propio numeral excluye de la base del tributo, al establecer que no se consideran acumulables los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en Territorio Nacional).

Finalmente, en lo concerniente a la revaluación de activos y capital, se trata simplemente de un método de contabilidad utilizado para lograr que los estados financieros de la sociedad presenten una situación financiera lo más apegada a la realidad.

En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

Por otro lado, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad aquellas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto, tal y como acontece, entre otros rubros, con los gastos e inversiones,

conceptos éstos que han sido delimitados por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia número 11/2004, misma que es del siguiente tenor literal:

“RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa los conceptos que tiene derecho a deducir el contribuyente, entre los que se encuentran los gastos y las inversiones. Sin embargo, la propia ley establece un tratamiento diferente para la aplicación de dichos conceptos, el cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, ya que sólo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden; mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse en atención a las normas contenidas en los artículos 22, fracción III, 24, fracción III y, 25, fracción IV, de la ley citada,

esto es, en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse en términos de las reglas señaladas en los artículos 41, 42 y 44 del ordenamiento mencionado, vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso.”

La propia lógica del gravamen determina que, tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles. Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, es aquella que permite excluir de dicho carácter a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto (con excepción de aquellos casos, donde el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes, como acontece con las deducciones personales de las personas físicas, o por las circunstancias relacionadas con la erogación, como acontece con la deducción de donativos autorizada por la legislación aplicable).

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los

términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

Al respecto, la legislación aplicable establece en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta los conceptos que pueden ser considerados como deducibles, al señalar:

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando correspondan a operaciones realizadas en ejercicios anteriores.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios,

así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por las adquisiciones realizadas en los términos de la fracción II de este artículo o por los gastos a que se refiere la fracción III del mismo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.”

Por su parte, el artículo 31 de dicho ordenamiento establece los requisitos específicos que las deducciones autorizadas deberán cumplir para ser procedentes, al precisar:

“ARTÍCULO 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley.

b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.

c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de la misma.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en

los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del

contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por

separado en los comprobantes correspondientes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el impuesto al valor agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.

En los casos en que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, así como la de destruir los envases que contenían bebidas alcohólicas, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente y, en su caso, dichos envases hayan sido destruidos.

VIII. En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a

éstos; si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 168 de esta Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de

este Título, así como de donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

X. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y

c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

XI. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

XII. Que cuando se trate de los gastos de previsión social a que se refiere la fracción VI del artículo 109 de esta Ley, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores, debiendo ser las mismas para los trabajadores de confianza y para los otros trabajadores.

Tratándose de trabajadores de confianza, el monto de las prestaciones de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, deducibles, no podrá exceder del 10% del total de las remuneraciones gravadas de dichos trabajadores,

sin que en ningún caso exceda del monto equivalente de un salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstos sólo serán deducibles cuando se cumplan los requisitos a que se refiere la fracción VIII del artículo 109 de esta Ley.

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el

seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijan en disposiciones de carácter general.

XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XV. Tratándose de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo

no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.

XVI. En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera notoria imposibilidad práctica de cobro:

a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de \$5,000.00, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en

el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

b) Cuando el deudor no tenga bienes embargables, haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre.

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

Tratándose de las instituciones de crédito, éstas sólo podrán hacer las deducciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción cuando así lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y siempre que no hayan optado por efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley.

Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

XVII. Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los

abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

XVIII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que

se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por las adquisiciones o gastos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se recibe el bien o el servicio que se adquiriera, la deducción será la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. Para efectuar esta deducción,

se deberán cumplir los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

XX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al crédito al salario a que se refiere los artículos 115 y 116 de esta Ley, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho crédito le correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refiere el artículo 119 de la misma.

XXI. Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.”

Finalmente, a través del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se complementa el régimen de deducciones autorizadas, al determinarse en dicho numeral los conceptos que, por regla general, no serán deducibles, excepto en los casos y condiciones que la propia legislación establece, apreciándose que es en la fracción XXV del referido artículo que se establece el carácter no deducible de las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a

trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

En este contexto, debe reiterarse que la mecánica del impuesto sobre la renta, según se desprende del artículo 10 de la normatividad respectiva, reconoce la necesidad de que el gravamen atienda, no al ingreso bruto, sino a una utilidad o ganancia, es decir, a un ingreso neto, obtenido mediante la disminución de las deducciones autorizadas, como son las encaminadas a producir ingreso. Dicho artículo establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el último párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de esta Ley.”

Consecuentemente, en los términos del numeral transcrito, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues

sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.

Sólo en las condiciones descritas se salvaguarda efectivamente la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria, es decir, mediante el establecimiento de gravámenes que atiendan a la auténtica capacidad económica y, por ende contributiva, del causante, como acontece con un impuesto directo que finalmente se determina atendiendo a las utilidades reales generadas para el causante.

Por otra parte, debe considerarse que la propia mecánica del impuesto requiere, por regla general, que la erogación sea considerada como deducción cuando sea efectivamente desembolsada por el contribuyente. En efecto, de particular relevancia es lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a la efectiva erogación de los conceptos cuya deducción se pretende.

Dicha fracción es del siguiente tenor literal:

“ARTÍCULO 31.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

IX.- Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII de este Título, así como de donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

...”

Como podrá apreciarse, dicho numeral establece que la efectiva erogación es requisito indispensable para la deducción cuando dichos pagos se realizan a personas físicas, contribuyentes del régimen simplificado para las personas morales (Capítulo VII del Título II de la Ley), así como donativos. Dicha lista es limitativa al determinar los casos en los que será necesario que el pago sea efectivamente erogado por la persona moral que pretenda hacer deducible el concepto de que se trate.

Así, se aprecia que un común denominador de los supuestos contemplados en la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es que se trata de pagos efectuados a contribuyentes que no se encuentran obligados a acumular los ingresos, sino hasta que éstos sean efectivamente percibidos, tal

y como acontece, con las personas que perciben ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, mismas que, en términos de lo dispuesto por el artículo 110 del mismo ordenamiento, dispone que los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda, hasta el año de calendario en que sean cobrados.

Dicha disposición encuentra su justificación en el principio de simetría fiscal, del cual se desprende que los ingresos de una persona deben constituir, en términos generales, un concepto deducible para la fuente pagadora; por ende, las erogaciones se consideran deducibles sólo en la medida y sólo hasta el momento en que los ingresos son acumulables para el causante. Así, por simetría, si estos contribuyentes acumularán hasta que efectivamente perciban, los pagadores podrán deducir hasta que efectivamente eroguen.

En este contexto, apreciando la conclusión preliminar previamente precisada, en el sentido de que el impuesto sobre la renta se calcula sobre una manifestación general de riqueza, cuantificable en el concepto de “utilidad fiscal”, se analiza ahora la deducibilidad del concepto sujeto a revisión constitucional, es decir, si el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite que el gravamen se ajuste efectivamente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir, de los gobernados.

En relación con todo lo anteriormente expuesto, debe apreciarse que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, al no permitir la deducción de las erogaciones efectuadas por la empresa con el propósito de pagar a sus trabajadores la cantidad correspondiente a su participación en las utilidades, monto que impacta negativamente el haber de la empresa, impide que se aplique el gravamen con base en la capacidad contributiva real del patrón.

Es evidente que el pago de la participación en las utilidades no es un desembolso de carácter personal, sea que se aprecie su causa, su intención o su efecto, toda vez que está vinculado a la generación de utilidad, por virtud del trabajo realizado por los trabajadores, tan es así que la ley en cuestión la identifica como una erogación relacionada con la prestación de un servicio personal subordinado, en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, dispone el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo siguiente:

“ARTÍCULO 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

...”

Como puede apreciarse, el propio legislador considera que, para efectos fiscales, cualquier erogación que derive de una relación laboral, incluyendo a los salarios y a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, es considerado ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado.

Ahora bien, no pasa desapercibido el que, tal y como se señalaba líneas arriba, no cualquier concepto que impacte negativamente el haber del causante necesariamente deba ser deducible. Sin embargo, en el presente caso se observa que la deducción de las participaciones desembolsadas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se incurre en dichas erogaciones por la realización de actividades que producen ingresos o ganancias, o bien, cuando menos, son orientadas a producir ingresos o ganancias.

En efecto, a fin de satisfacer debidamente los requisitos que determinan el carácter deducible de algún concepto, resulta necesario apegarse a un criterio por demás objetivo, dado el alcance tan genérico en su interpretación; recurriendo a algunos otros elementos como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias; la identificación de las mismas con los fines de la negociación; la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

La erogación consistente en la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas se encuentra íntimamente ligada a la producción del ingreso dentro de una empresa, de tal suerte que el patrón no efectúa el pago de un centavo más ni uno de menos, si no se relaciona con la utilidad que efectivamente generó o con el trabajo realizado. También es obvio que tal distribución se realiza en atención al trabajo desempeñado, con motivo del mismo y a causa del propio trabajo; resultando patente, también, que no se le conceda ni una mínima parte en la distribución relativa a determinado año, a quien no sea trabajador de la empresa, o a quien no haya laborado precisamente durante ese mismo año.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que el propio legislador no efectúa distinciones, para efectos del tratamiento fiscal, entre las erogaciones efectuadas por salarios y las efectuadas por la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas. En ambos casos, se trata de erogaciones que no se realizarían de no ser por su vinculación con la prestación de un servicio personal subordinado, apreciándose que, si bien cada una de ellas se efectúa atendiendo a razones normativas diversas (sea que se trate del cumplimiento al contrato de trabajo, o bien, a las disposiciones constitucionales y legales aplicables), cada una cuenta con una naturaleza y un origen propios; sin embargo, tienen en común su vinculación estrecha con el trabajo desarrollado por el empleado.

Tanto los salarios como la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas son funciones dependientes del

trabajo realizado durante determinado tiempo, y serán recompensadas precisamente en relación a éste; es decir, legalmente, no corresponde el pago de un centavo más ni uno de menos, del aporte real que tuvo el trabajador en la generación de utilidad o del trabajo que efectivamente fue llevado a cabo.

Es entonces que ambos conceptos, salarios y participación de utilidades, constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de la empresa, misma que, después de ser atemperada con las demás erogaciones encaminadas a la obtención del ingreso, se convertirá en utilidad neta o fiscal.

Consecuentemente, se aprecia que la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, se ve afectada por el artículo 32, fracción XXV, de la ley del impuesto relativo, ya que no corresponde en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues no se le permite efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen.

Lo anterior es así, en virtud de que el numeral combatido por la parte quejosa le conmina a contribuir al gasto público, de conformidad con una situación económica y fiscal que realmente no refleja su capacidad contributiva auténtica, toda vez que se le obliga a determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que realiza la empresa por concepto de participación de utilidades a los trabajadores, ciertamente afectan su capacidad económica y, por ende, su capacidad contributiva, lo que provoca que se viole en

perjuicio del contribuyente del impuesto la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, debe considerarse que el sistema de participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, como es determinado por la legislación mexicana contempla la necesidad de efectuar dicho reparto por la sola generación de utilidades, con independencia de si existe, o no, un incremento en la productividad.

En efecto, los pagos que se realizan a los trabajadores en función de los rendimientos o de la productividad (caso ajeno al mexicano), se relacionan, principalmente, con premios al esfuerzo individual realizado o de grupo, para sobrepasar ciertas metas previamente establecidas, pero no hacen referencia a las utilidades generadas por la empresa. En el caso de la participación de los trabajadores en las utilidades, la referencia a los rendimientos es general y normalmente se paga a todos los trabajadores, sin importar el comportamiento individual en forma definitiva.

La participación de utilidades, a diferencia de la participación de ganancias, tiene su base de reparto en las utilidades finales o netas que genera la empresa como un todo, independientemente de la productividad, que, evidentemente, también contribuye a su creación. Es posible afirmar que la participación de utilidades pone mayor atención en los resultados últimos de la empresa mientras que la participación en las ganancias pone énfasis en el

proceso de producción o generación de tales resultados (la productividad relaciona los insumos, el tiempo de producción y los productos finales que se obtienen, buscando siempre mejorar esa relación para reducir el costo económico).

La institución mexicana previene el pago de la participación que a los trabajadores corresponda en las utilidades de las empresas en las que preste sus servicios personales, mediante un sistema de determinación previsto en la Ley, considerando el tiempo trabajado en el período y los salarios percibidos; es, por ende, un pago al trabajador por su colaboración en la generación de las utilidades. Se trata de un sistema obligatorio en donde todo el mecanismo de determinación y pago de las utilidades correspondiente a los trabajadores, se encuentra regulado por la Ley. Sin embargo, el propósito común del sistema se mantiene dentro de la obligatoriedad referida, pues siempre se trata de aumentar el bienestar y el ingreso de los trabajadores, de crear un clima de cooperación entre trabajadores y empresarios y de minimizar las fluctuaciones de corto plazo en el empleo.

Se trata, entonces, de un sistema que se establece de manera obligatoria para el patrón y que busca la conservación de uno de los factores de la producción, como lo es la fuerza laboral, sea que esto se aprecie desde las condiciones generales de trabajo o desde los factores socioeconómicos de la producción:

- a) Desde las condiciones generales de trabajo, los trabajadores tienen el derecho a exigir coactivamente el reparto de utilidades, pudiendo

inclusive acudir al derecho de huelga (según lo dispuesto por la fracción V del artículo 450 de la Ley Federal del Trabajo), lo cual implica que los trabajadores se encuentran legitimados para detener sus labores y, por ende, la producción.

- b) Desde los factores socioeconómicos de la producción, al ser la participación de utilidades una erogación encaminada a complementar el salario, permitiendo una mejora en las condiciones de vida de los trabajadores, el pago de dicha participación posibilita el acceso a satisfactores y a un mejor nivel de vida, permitiéndose la conservación de la fuerza laboral.

En consecuencia, al tratarse de un pago efectuado de manera obligatoria por mandato constitucional y legal, mismo que no se encuentra necesariamente vinculado al aumento en la productividad sino únicamente a la generación de utilidades, es claro que la erogación correspondiente no tiene un propósito adicional a la conservación de uno de los factores de la producción, a saber, el trabajo.

Finalmente, no pasa inadvertido que en el presente caso se aprecia la existencia de una doble fiscalización sobre una misma utilidad, apreciable por un lado a nivel corporativo, así como una diversa a nivel de los trabajadores, lo cual no debe considerarse como un fin válido en la legislación fiscal.

Por un lado, se aprecia que las empresas generadoras de la utilidad repartida, se encuentran imposibilitadas, según lo dispuesto por el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a deducir las cantidades entregadas por concepto de participación a los trabajadores en las utilidades generadas, lo cual implica que, en la medida en la que dicho monto no se disminuye de los ingresos del contribuyente, forma parte de la base y se reflejará en el impuesto causado y enterado por el sujeto pasivo.

Por el otro, el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece una exención parcial para los trabajadores a los que les es repartida la parte correspondiente de la utilidad. Con base en dicha exención parcial, los trabajadores que reciban participación de utilidades en exceso de quince días de salario mínimo, deberán soportar una retención sobre dicho monto, pues el referido exceso se encuentra gravado en los términos generales del capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir la parte conducente del artículo 109 del ordenamiento legal en comento, mismo que señala:

“Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

...”

Consecuentemente, se aprecia que se rompe con la simetría que deben guardar las contribuciones, en la medida en la que una misma utilidad, generada por la empresa que la distribuye, es objeto de gravamen tanto a nivel corporativo, como al ser repartida entre los trabajadores, lo cual implica un beneficio

indebido para el fisco federal, en perjuicio del patrón y de los trabajadores.

En tales condiciones, como una erogación que se efectúa de manera obligatoria, sin atender a la voluntad de la empresa generadora de la utilidad, la participación a los trabajadores en dichas utilidades, debe considerarse como una erogación que conmina al patrón a desincorporar de su esfera jurídica y patrimonial una parte de la utilidad generada, misma que no queda para su aprovechamiento en la entidad que la produjo, sino que es, justamente, repartida con los trabajadores.

Los Ministros disidentes consideramos que el empleo más prudente que la ley debe consagrar de las utilidades y beneficios de la industria, es el que tenga por objeto procurar el progreso y bienestar sociales, resultando conveniente desde todos los puntos de vista que la organización lleve una parte de esas utilidades, y obtenga una recompensa capaz de mantener despierto el espíritu de empresa y de recompensar los riesgos y las responsabilidades que asume el organizador por el simple hecho de serlo.

Tan injusto resulta pretender privar a los trabajadores de la porción que les corresponde en las utilidades que auxiliaron a generar, pues deben contar con un medio que permita combatir las limitaciones que socialmente afectan a la clase trabajadora, como el pretender limitar el derecho de la organización, pues ello hiere el espíritu de empresa y menoscaba las fuentes de la energía individual, que es la generadora del progreso económico y del mejoramiento social.

Todo esto no es beneficioso para una sola de las partes, sino para toda la sociedad, la cual se encuentra profundamente interesada en que ninguno de sus grupos componentes resienta una afectación, a tal grado que los otros sectores se perjudiquen por repercusión más o menos próxima.

En concordancia con lo anterior, resulta claro que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contrariamente a lo sostenido por la mayoría, vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al no permitir la deducción de un concepto que efectivamente impacta en la capacidad contributiva del causante y en el entendido de que la deducción de dicho concepto permite una distribución más adecuada de las cargas fiscales entre los contribuyentes.

Asimismo, debe considerarse que la concesión del amparo resultaba acorde con las disposiciones legales aplicables, pues tendría como efecto la desincorporación de la esfera jurídica del quejoso, de la prohibición a que hace alusión la referida fracción XXV del numeral en estudio, con lo cual se permite la deducción de las cantidades entregadas por concepto de participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, en los términos que señala el artículo 31, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en dónde se permite la deducción de las cantidades que a su vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV de la Ley multicitada.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir la parte conducente de la fracción V del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que dispone:

“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.”

En relación con lo anterior, tal y como se ha señalado con antelación, el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se consideran ingresos en los términos del Capítulo

I del Título IV —y, por ende, conceptos deducibles en los términos de la fracción V del artículo 31 del mismo ordenamiento—, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de esa relación laboral.

Por tanto, al contemplar el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, como un ingreso en los términos del artículo 31, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de haberse desincorporado de la esfera del quejoso la prohibición a que se refiere el artículo 32, fracción XXV, del mismo ordenamiento, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, podía ser considerada como concepto deducible en el ejercicio en que se pagara .

En tal virtud, resulta relevante precisar que dicha participación es entregada a los trabajadores en el ejercicio siguiente al en que se genera la utilidad, tal y como lo dispone el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, mismo que es del siguiente tenor literal:

“Artículo 122.- El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite objeción de los trabajadores.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aumente el monto de la utilidad gravable, sin haber mediado objeción de los trabajadores o haber sido ésta resuelta, el reparto adicional se hará dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución. Sólo en el caso de que ésta fuera impugnada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme, garantizándose el interés de los trabajadores.

El importe de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.”

Finalmente, debe tomarse en cuenta que la declaratoria de inconstitucionalidad de la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tenía como propósito salvaguardar no sólo los derechos de las personas que realizan esas erogaciones; sino también a la institución misma del reparto de utilidades, toda vez que los pagos que se efectúen por dicho concepto, para ser deducibles, debían cumplir con los demás requisitos que marca la legislación fiscal aplicable, como ser efectivamente erogados y contar con los comprobantes respectivos, con lo cual se conseguía certeza jurídica para los propios trabajadores, dado que la deducción siempre podría ser fiscalizada por la autoridad hacendaria.

MINISTROS:

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO

JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS

JUAN N. SILVA MEZA

wRExg/ImJOtBsW3kHWeXCVFCnFXSg5a2ZciKfI7+tyU=