AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 2542/2003.
QUEJOSA: ********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

MINISTRA PONENTE: OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIA: MARIANA MUREDDU GILABERT.

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

V I S T O S; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Por escrito presentado el siete de abril de dos mil tres, en la Oficialía de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, **********, en representación de **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal contra las autoridades y por los actos que a continuación se transcriben:

"III. AUTORIDADES RESPONSABLES: --- A) El H. "Congreso de la Unión. --- B) El C. Presidente "Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. "--- C) El C. Secretario de Gobernación. --- D) El C. "Director del Diario Oficial de la Federación. --- IV.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

"ACTOS QUE DE CADA AUTORIDAD "RESPONSABLE SE RECLAMAN: --- A) Del H. "Congreso de la Unión mi representada reclama el "artículo 32 fracción XXV de la Ley del Impuesto "sobre la Renta en sus términos vigentes a partir "del 1º de enero de 2002, así como la fracción XC "del Artículo Segundo del Decreto que Establece la "Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el "Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de "2002, los cuales establecen: --- 'Art. 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 corresponda a trabajadores, a miembros del "consejo de administración a obligacionistas o a "otros. --- 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.' --- Estas disposiciones "entraron en vigor el 1º de enero de 2002, conforme "al Artículo Segundo fracción I del citado Decreto,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º "de enero de 2002 y agravian a mi representada en "la parte correspondiente a la no deducibilidad de "las cantidades pagadas a sus trabajadores por "concepto de participación de utilidades, en los "términos del artículo 123 constitucional y de la Ley "Federal del Trabajo. --- B) Del C. Presidente "Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos "se reclama el Decreto de Promulgación y Orden de "Publicación del Decreto del H. Congreso de la "Unión detallado en el punto A) anterior, Decreto "Presidencial que es del 1º de enero de 2002 y que "fue publicado en el Diario Oficial de la Federación "el propio 1º de enero de 2002. --- C) Del C. "Secretario de Gobernación se reclama el refrendo "otorgado al Decreto Presidencial detallado en el "punto B) anterior. --- D) Del C. Director del Diario "Oficial de la Federación, se reclama la publicación "hecha de los actos reclamados detallados en los "puntos anteriores de este apartado, en el Diario "Oficial de la Federación del día 1º de enero de "2002."

SEGUNDO. La quejosa estimó violadas en su perjuicio las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, formulando conceptos de violación que estimó pertinentes, los cuales no se transcriben por ser innecesario atento al sentido de la presente resolución.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

TERCERO. Mediante proveído del ocho de abril de dos mil tres, la Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal admitió la demanda y la registró con el número J. A. **********.

CUARTO. Por Acuerdo General 37/2003, el Pleno de la Judicatura Federal determinó la transformación temporal del órgano jurisdiccional del conocimiento en Juzgados de Distrito "A" y "B", pasando a ser el presente asunto parte del Juzgado Segundo de Distrito "A" en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

QUINTO. Previos los trámites correspondientes, la Juez Segundo de Distrito Itinerante, en apoyo de la Juez Segundo de Distrito "A" en Materia Administrativa en el Distrito Federal, dictó sentencia cuyo engrose concluyó el treinta de septiembre del año citado, en la cual se sobreseyó en el juicio de garantías respecto del artículo Segundo Transitorio, fracción XC, por estimar que se actualizaba la causal de improcedencia contenida en la fracción V, del artículo 73, en relación con los diversos 4 y 80 todos de la Ley de Amparo, en virtud de que consideró que existía una imposibilidad jurídica de que se produjeran lo efectos restitutorios de la sentencia concesoria de la protección constitucional y, se negó la protección constitucional respecto del artículo 32, fracción XXV, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero del dos mil dos, toda vez que estimó que el hecho de que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se encuentre establecida como una obligación constitucional, no la convierte en un gasto real que

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

redunde en una disminución patrimonial de empresa que necesariamente afecte la renta del contribuyente disponible al final del ejercicio, sino que constituye sólo una disminución en la utilidad neta en el resultado de un determinado ejercicio fiscal, que no integra su patrimonio, pues se trata de una porción de la renta que el patrón debe compartir con quienes contribuyeron a conseguirla, lo que constituye una obligación para ella y un derecho constitucionalmente establecido a favor de la clase trabajadora.

Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa interpuso recurso de revisión con escrito de fecha dieciséis de octubre de dos mil tres el cual fue remitido al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno.

SEXTO. El Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al que por razón de turno correspondió el conocimiento del recurso de revisión, mediante proveído de veintitrés de octubre del dos mil tres admitió el recurso y lo registró con el número **********; pronunció sentencia el veintiuno de noviembre del año citado, en la cual resolvió levantar el sobreseimiento decretado por la juez de Distrito respecto de la fracción XC, del artículo segundo reclamado y reservar jurisdicción a este Alto Tribunal para que se hiciera cargo de las cuestiones de constitucionalidad planteadas.

SÉPTIMO. Mediante oficio número 8895, de fecha veintiocho de noviembre del dos mil tres, el Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia administrativa del Primer Circuito

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

ordenó remitir el expediente del juicio de amparo número ********** y el toca número ********** a esta Suprema Corte de Justicia Nación.

OCTAVO. Por acuerdo de tres de diciembre de dos mil tres, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió su competencia y dio vista al Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción, el cual no formuló pedimento.

Mediante acuerdo de doce de enero de dos mil cuatro, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó turnar el asunto a la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.

OCTAVO.- Previo dictamen de la Ministra Ponente, de fecha veintiuno de enero del dos mil cuatro, el Presidente de éste Alto Tribunal, por acuerdo de veintitrés del mismo mes y año, remitió los autos a esta Primera Sala, cuya Presidenta, por proveído de veintiocho del mes y año citados, ordenó que se avocara a su conocimiento, turnándose nuevamente el asunto a la ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

NOVENO.- Previo dictamen de la Ministra Ponente, por acuerdo de tres de febrero del dos mil cuatro, la Presidenta de la Primera Sala ordenó enviar el asunto al Tribunal Pleno para que fuera este el que se avocara a su conocimiento, por proveído de nueve de febrero del dos mil cuatro el Presidente de este Alto Tribunal devolvió los autos a la Ministra Ponente para que

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

realizara el proyecto de resolución correspondiente y diera cuenta con él en el Tribunal Pleno.

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 la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el primero de enero del dos mil dos, vigente para ese mismo año, así como los artículos 32, fracción XXV, así como la fracción XC del Artículo Segundo Transitorio del Decreto 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.- En los agravios competencia de este Alto Tribunal la parte quejosa, señala lo siguiente:

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"PRIMERO.- Solicito se revoque la sentencia y se "otorgue a la quejosa el amparo y la protección de "la Justicia Federal, en base a los conceptos de "violación expresados en el escrito inicial de "demanda, con motivo de que, para sobreseer al "respecto de la fracción XC del Artículo Segundo "del Decreto por el que se expidió la Ley del "Impuesto Sobre la Renta, en el Considerando "Quinto, el A Quo hace una apreciación incorrecta "de la citada disposición reclamada y una "aplicación indebida de los artículos 73, fracción V "y 74, fracción III, de la Ley de Amparo, en "contravención del artículo 77 de la propia Ley de "Amparo. --- Como puede apreciarse de la parte de "la sentencia recurrida que ha quedado transcrita "en el punto 12.- del capítulo de antecedentes de "este escrito, para considerar que respecto de la "fracción XC indicada, se actualiza la causal de "improcedencia contenida en la fracción V del "artículo 73, en relación con el artículo 4º y 80 de la "Ley de Amparo, el A Quo considera que, de "otorgarse el amparo, el efecto sería que la quejosa "no podría, ni en el presente ni en el futuro, deducir "conforme a la disposición reclamada la PTU que "pague, situación que le generaría un perjuicio que "no puede ser consecuencias de una sentencia de "amparo. Esto es una apreciación incorrecta del "contenido y alcance de dicha fracción XC, en "contravención de los artículos 77 y 78 de la Ley de

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"Amparo, además de que resulta en una aplicación "indebida de la Tesis de Jurisprudencia P./J.90/97; "todo ello en agravio de la sociedad quejosa. --- La "fracción XC del Artículo Segundo del Decreto por "el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la "Renta que en este juicio de amparo se reclama "establece: --- 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. --- De lo anterior se "desprende que, al margen de la prohibición de "deducir el pago de la 'participación de los "trabajadores en las utilidades de la empresa' que "establece el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del "Impuesto sobre la Renta, la fracción arriba "transcrita establece una regla especial que rige "dicha deducción: que, si la expectativa de "crecimiento en los criterios generales de política "económica para el ejercicio de 2003 estiman un "crecimiento superior al 3% del producto interno "bruto, se permitirá la deducción de la "'participación de los trabajadores en las utilidades "de la empresa'. --- Cabe destacar desde este "momento que, como la condición señalada –que "los criterios generales de política económica para

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"el ejercicio de 2003 estimaran un crecimiento "superior al 3% del producto interno bruto– no se "dio, el pago de la PTU no será nunca deducible "conforme a esta disposición reclamada. --- El A "Quo consideró que respecto de la citada fracción "XC, se actualiza la causal de improcedencia "prevista por la fracción V del artículo 73 de la Ley "de Amparo, por estimar que la aplicación está "sujeta a una condición que, de presentarse en el "futuro, permitirá la deducción de la 'participación "de los trabajadores en las utilidades de la "empresa', caso en el cual le generará un beneficio, "por lo que un amparo en contra del precepto "pondría a la quejosa en una situación de perjuicio "y no de beneficio. --- Esta apreciación del A Quo "es del todo inexacta, porque como ha quedado "acreditado en autos, ya no se dio la condición a la "que está sujeta la deducción de la PTU en "términos de la fracción XC del Artículo Segundo, "por lo que no es posible que la PTU seas "eventualmente deducible, en el futuro en términos "de dicha fracción XC. --- Como ya se destacó, la "condición que estableció la fracción XC del "Artículo Segundo del Decreto por el que se "expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, para "que fuera deducible la PTU, fue la siguiente: 'que "la expectativa de crecimiento en los criterios "generales de política económica para el ejercicio "de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"producto interno bruto'. --- Esta condición no se "presentó, porque los criterios generales de "política económica para el ejercicio de 20033 "estimaron un crecimiento igual –y no superior- al "3% del producto interno bruto. --- Por tanto, "conforme a esta disposición, la deducción de la "PTU no será considerada para determinar el "impuesto sobre la renta, ahora o en el futuro. --- "Esto es, contrariamente a lo expresado por el A "Quo, eventualmente dicha fracción XC no podrá "beneficiarlas, puesto que no prevé condición "alguna que pueda suscitarse en el futuro, y la "condición que prevé ya no se realizó ni podrá "realizarse, de manera tal que el perjuicio jurídico "que le ha generado a la quejosa es definitivo y "reclamable en amparo. --- Además, esa "disposición sigue siendo aplicable, al igual que la "fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto "sobre la Renta, a la deducción del pago de la PTU "y la consecuencia en que dicho pago de la PTU no "es deducible, por lo que ambas disposiciones "reclamadas pueden ser materia de restitución de "garantías, y el otorgamiento de un amparo llevaría "a la sociedad quejosa a una situación de mayor "beneficio, frente a la situación en que se "encuentra actualmente, al estar sujeta a las "disposiciones reclamadas. --- Por lo expuesto, "toda vez que el sobreseimiento decretado por el A "Quo está basado en una apreciación incorrecta del

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"acto reclamado y en una aplicación indebida de "los artículos 73, fracción V, y 74, fracción III, de la "Ley de Amparo, en violación del artículo 77 de la "propia Ley de Amparo, solicito la revocación de la "sentencia recurrida, a efecto de que, conforme al "artículo 91 de la Ley de Amparo sean resueltos los "conceptos de violación expresados en contra de la "fracción XC y, en base a los mismos, sea otorgado "el amparo a la sociedad quejosa. ---SEGUNDO.- Es "ilegal y procede se revoque la sentencia en la "parte que considera como inatendible el segundo "concepto de violación (fojas 27 a 30), puesto que "dicha consideración del A Quo parte de una "valoración inexacta del concepto de violación que "se expresó y de la disposición a que refiere, en "violación de los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de "Amparo, haciendo además una aplicación "indebida de la tesis, I.3º.C.377 C que cita en la "sentencia. --- Dichos artículos 77, 78 y 79 de la Ley "de Amparo obligan a una apreciación correcta, "tanto del acto reclamado, como de los conceptos "de violación para que el juzgador resuelva la "cuestión efectivamente planteada por el quejoso. "--- En el caso, el A quo considera inatendible el "segundo concepto de violación expresado por la "quejosa. Para ello, considera que dicho concepto "de violación está dirigido al artículo 32, fracción "XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que "se hace consistir en una contradicción entre dicho

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"artículo y la fracción XC del Artículo Segundo del "Decreto por el que se expidió dicha ley. --- Estas "consideraciones son del todo inexactas, ya que el "segundo concepto de violación está "específicamente dirigido a la fracción XC "señalada, y no así a la fracción XXV del artículo 32 "de la Ley del Impuesto sobre la Renta. --- Además, "su materia no consiste en, ni se refiere a la "supuesta contradicción a que hace referencia el A "Quo, contradicción que ni siquiera se menciona en "el concepto de violación. --- Lo anterior es así, ya "que, como se desprende de la lectura del segundo "concepto de violación, se impugna la fracción XC "por vicios propios de la fracción XC, que violan la "garantía de legalidad tributaria. --- En particular, tal "y como se desprende del escrito inicial de "demanda interpuesto por mi autorizante (segundo "concepto de violación), la fracción XC del artículo "Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre "la Renta, se reclama en cuanto la misma viola la "garantía de legalidad tributaria contenida en la "fracción IV, del artículo 31 de la Constitución "Federal, toda vez que deja en manos de una "autoridad administrativa indeterminada la "determinación de un elemento que repercute en "una posible deducción que resulta esencial para "determinar la base del tributo, con lo que es "evidente que la quejosa sí expresó razones "particulares y suficientes para dejar de manifiesto

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"la ilegalidad de la disposición reclamada. --- En "estos términos, contrariamente a lo considerado "por el A Quo, mi autorizante sí expresó las "razones mínimas tendientes a demostrar la "inconstitucionalidad de la fracción XC citada. --- "Por lo expuesto, toda vez que el A Quo parte de "una valoración inexacta del concepto de violación "que se expresó y de la disposición a que se "refiere, en violación de los artículos 77, 78 y 79 de "la Ley de Amparo, para considerar que el segundo "concepto de violación es inatendible, "respetuosamente solicito que, en base a este "agravio y el anterior, se revoque la sentencia "recurrida y, en base a los conceptos de violación "expresados en contra de la fracción XC, se "otorgue el amparo en su contra. --- TERCERO.- "Igualmente, procede se revoque la sentencia "recurrida por cuanto para emitir su sentencia el A "Quo aprecia inexactamente los antecedentes de "este juicio de amparo, en especial, la naturaleza y "consecuencias del pago de la 'participación de los "trabajadores en las utilidades de la empresa' en "contravención de los artículos 77 y 78 de la Ley de "Amparo, con lo que se deja de aplicar en beneficio "de mi representada el artículo 31, fracción IV, de la "Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos, subsistiendo en consecuencia la "violación a la garantía de proporcionalidad "tributaria de la sociedad quejosa, en contra de la

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"cual solicitaron el amparo. --- Como se desprende "de la parte de la sentencia que quedó transcrita en "el punto 14.- del capítulo de antecedentes de este "escrito, el A Quo considera que la fracción XXV "del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la "Renta no viola la garantía de proporcionalidad "tributaria, al no permitir a las personas morales "contribuyentes del impuesto sobre la renta la "deducción de la 'participación de los trabajadores "en las utilidades de la empresa' que paguen a sus "trabajadores, al momento de determinar su base "gravable (la utilidad o resultado fiscal de cada "ejercicio), para efectos de la determinación y pago "del impuesto sobre la renta. --- Para llegar a la "anterior conclusión, el A Quo considera "esencialmente que: la participación en cuestión no "es un gasto del contribuyente; que es una parte de "las utilidades generadas que corresponde a los "trabajadores y que, por ende, no forma parte del "patrimonio de la persona moral contribuyente; que "no es un gasto estrictamente indispensable para "la consecución de los fines de cada contribuyente, "porque su pago depende de la obtención de "utilidades y no es un pago que se haga para "realizar sus actividades. Considera, en "consecuencia, que no hay afectación a la "capacidad contributiva de la persona moral y, por "ende, no hay violación a la garantía de "proporcionalidad tributaria. --- Todas estas

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"consideraciones son esencialmente infundadas e "incorrectas, como a continuación se expresa: --- "La utilidad fiscal generada por la persona moral sí "forma parte de su patrimonio. Dicha utilidad fiscal, "lograda al final de un ejercicio en atención a todos "los ingresos y todas las deducciones generados a "lo largo del ejercicio, es el incremento neto en el "patrimonio de la persona moral que obtuvo de "esos ingresos, una vez descontadas las "deducciones. En consecuencia, a la persona moral "que generó la utilidad fiscal le pertenece dicha "utilidad fiscal. --- Esta utilidad fiscal se presenta "en su patrimonio y necesariamente forma parte del "mismo, puesto que es, como se dice, el "incremento neto obtenido en el mismo, después "de restar a todos los ingresos, todas las "deducciones. Dichos ingresos y deducciones se "obtienen o realizan por la persona moral, por lo "que pertenecen a ella misma e inciden todas ellas "en su patrimonio. --- El hecho de que, al existir "una utilidad fiscal, se devengue a cargo de la "persona moral contribuyente una obligación "jurídica que se solventa en dinero y exista un "derecho correlativo de crédito (el derecho a ese "pago) en favor de los trabajadores, esto es, el "derecho de recibir el pago de parte de esa utilidad, "no significa ni pueda significar que dicha utilidad "no provenga o forme parte del patrimonio del "contribuyente que la generó, máxime que es

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"producto de los ingresos obtenidos por la misma, "como contraprestación o ingreso por sus actos o "actividades. Si los ingresos que generan la "utilidad son de la sociedad, inciden en y son parte "de su patrimonio, es incuestionable que la utilidad "fiscal lo es también, puesto que es una situación "financiera que se da en ese patrimonio, del que es "titular la persona moral. --- En este marco, el pago "de la PTU sí constituye un gasto de la persona "moral contribuyente que lo paga, que causa "decremento en el patrimonio de la misma. Así "como el ingreso es un incremento en el haber "patrimonial del contribuyente, los gastos "constituyen un decremento en ese haber "patrimonial. Si la persona moral obtiene ingresos "tales que, netos de las deducciones, generan una "utilidad, esa utilidad significa un incremento neto "en el patrimonio de la persona moral; en "consecuencia, es indudable que el pago de la PTU, "como obligación pecuniaria, erogación y gasto a "cargo del contribuyente, reduce ese haber "patrimonial. --- La persona moral que, habiendo "obtenido determinadas utilidades, paga PTU, "tendrá utilidades menores, un patrimonio "reducido, y en esa medida, tendrá necesariamente "una capacidad contributiva menor. --- Por otra "parte, contrariamente a lo expresado en la "sentencia recurrida por el A Quo, el pago de la "PTU sí constituye un gasto estrictamente

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"indispensable para los fines de la actividad de las "personas morales contribuyentes del impuesto "sobre la renta. Es una obligación constitucional a "su cargo, en favor de sus trabajadores, cuyo "cumplimiento es parte de la realización de sus "actividades; incluso es condición de su "consecución, su pago a los trabajadores, puesto "que debe cumplirse esa obligación como parte de "la relación con los trabajadores que le prestan a "cada quejosa sus servicios. --- Por lo expuesto, "contrariamente a lo aducido en la sentencia "recurrida por el A Quo, los impedimentos del pago "de la Ley del Impuesto sobre la Renta que "establece el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del "Impuesto sobre la Renta, y que se hacen, sí "contravienen la garantía de proporcionalidad "tributaria, puesto que llevan a considerar que el "contribuyente tiene utilidades mayores a las que "realmente resulta tener tras el pago de la "'participación de los trabajadores en la utilidades "de la empresa', y no obstante ello obligan al pago "del impuesto sobre la renta sobre esa base "artificialmente incrementada; dichos motivos de "inconstitucionalidad se hacen extensivos por "identidad de razones al Artículo Segundo, fracción "XC, del Decreto que establece la Ley del Impuesto "sobre la Renta, respecto del cual ilegalmente "sobreseyó el A quo, en los términos impugnados "en agravios anteriores de este escrito. --- Por lo

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"expuesto, solicito la revocación de la sentencia y "el otorgamiento del amparo pedido por la quejosa "en contra de las disposiciones reclamadas, en "tanto violatorias del principio de proporcionalidad "tributaria. --- A mayor abudamiento, son "igualmente infundadas por incorrectas las "apreciaciones adicionales plasmadas por el A Quo "en la sentencia que se recurre. --- En el primer "concepto de violación, la quejosa destacó, en "relación con la violación a la garantía de "proporcionalidad tributaria impugnada, lo "irrazonable de la no deducibilidad de la PTU y de "la consecuente violación a la garantía de "proporcionalidad tributaria, puesto que: --- La "fracción XC del Artículo Segundo del Decreto por "el cual se emitió la Ley del Impuesto sobre la "Renta acepta que el pago de la 'participación de "los trabajadores en las utilidades de la empresa' "constituye una deducción, al prever su "procedencia, aun cuando sujeta a la condición "mencionada en la propia fracción; --- Que dicha "fracción subraya la violación a la garantía de "proporcionalidad tributaria, puesto que sujeta una "deducción a cuestiones macroeconómicas que en "nada se relacionan con la capacidad contributiva "real de la persona moral contribuyente; y --- Que "la no deducción de la PTU significa un doble "beneficio para el fisco federal, puesto que los "trabajadores sí acumulan dicho pago como

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"ingreso, pero las personas morales que lo pagan "no lo pueden deducir. --- El A Quo omitió valorar "los primeros dos puntos, en violación del artículo "79 de la Ley de Amparo, por lo que solicito sean "valorados por ese H. Tribunal de Alzada al "momento de resolver este recurso de revisión. --- "Respecto del tercero de los puntos, el A Quo "señaló respectivamente que el doble beneficio que "la no deducción representa para el fisco federal, "dado que los trabajadores sí acumulan los "ingresos por concepto del pago de PTU que "reciben y pagan impuesto sobre la renta sobre el "mismo, no significa lo irrazonable de la "disposición, puesto que la PTU no es pago a cargo "de las empresas y que sólo es un monto que el "patrón tiene que compartir con los trabajadores, "por lo que el nacimiento de esa obligación para el "patrón no significa que vea afectado su "patrimonio. --- Estas consideraciones son material "y jurídicamente infundadas, y por ello ilegales, al "emitirse en contra de los artículos 77 y 78 de la "Ley de Amparo, dejando con ello de aplicar en "beneficio de mi representada la garantía de "proporcionalidad tributaria prevista por el artículo "31, fracción IV, de la Constitución Federal, como a "continuación se expresa: --- Como ya quedó "expresado, y como lo ha reconocido la Suprema "Corte de Justicia de la Nación, el objeto del "impuesto sobre la renta lo constituye los ingresos

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"obtenidos por la persona moral, por lo que el "impuesto se causa operación tras operación, en "las que la persona moral vaya obteniendo esos "ingresos (tesis P./J. 109/99); no obstante ello, "ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la "Nación han reconocido que, para efectos del ISR, "el indicador de capacidad contributiva al que "atendió el legislador al establecer dicho impuesto, "lo constituye, no la mera obtención de ingresos, "sino la obtención de ingresos que representen una "renta o incremento neto en el haber patrimonial de "los contribuyentes, al cabo de cada ejercicio (tesis "2ª. XCIII/2001 y 1ª. XXXII/2002). Todo lo anterior se "ve reflejado en el precepto conforme al cual se "determina la capacidad contributiva de las "personas morales, que es el artículo 10 de la Ley "del Impuesto sobre la Renta. --- En este marco, la "Ley del Impuesto sobre la Renta prevé la "aplicación de las deducciones porque grava la "renta y no el ingreso bruto; reconoce por ende "como deducibles los conceptos que inciden con "una reducción o decremento del haber patrimonial "de la persona moral, frente a los ingresos, que "significan, cada uno de ellos, un incremento en el "haber patrimonial. --- En este marco, cuando la "fracción XC prevé la deducción de la PTU, pero la "condiciona, es porque se reconoce que su pago "significa una reducción o decremento en el haber "patrimonial, puesto que es ese el efecto del pago

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"de la PTU que tiene en el patrimonio de la persona "moral que hace dicho pago. --- Deriva de lo "anterior que es igualmente infundado y "materialmente incorrecto que el A Quo considere "que el pago de la PTU no incida en el patrimonio "de las personas morales que hacen ese pago, "puesto que las utilidades provienen de los "ingresos que obtiene en todas sus operaciones a "lo largo de todo un ejercicio, y cuando a su "conclusión se determina una utilidad por el "mismo, se devenga una prestación pecuniaria a "cargo del patrón y a favor de sus trabajadores, por "lo que es inconcuso que dicho pasivo de la "persona moral, que significa un derecho de los "trabajadores a participar en las utilidades de la "empresa, es una prestación que se solventa con y "cubre el patrimonio del patrón. --- Incluso, el A "Quo se equivoca al señalar que el artículo 25, "fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta "anterior preveía la no deducibilidad del pago de la "PTU, puesto que pasa por alto las otras "disposiciones de leyes del impuesto sobre la renta "que sí han previsto esa deducción, como lo son el "segundo párrafo de la citada fracción III del "artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta "vigente hasta 2001 y la fracción XIV del Artículo "Segundo del Decreto por el que se reformó la Ley "del Impuesto sobre la Renta para 2003, publicado "en el Diario Oficial de la Federación el 30 de

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"diciembre de 2002. --- Por otra parte, cita en apoyo "la tesis del Tribunal Colegiado que aparece "transcrita en la foja 26 de la sentencia recurrida, "misma que atiende el tratamiento de la no "deducibilidad de la PTU a nivel de legalidad, no así "de constitucionalidad, por lo que no es aplicable "para resolver los conceptos de violación "expresados. Además, dicha tesis determina que la "utilidad en sí misma no es gasto o pasivo; nada "dice sobre la naturaleza del pago de la PTU como "gasto. Por último, en los términos antes "expresados, el pago de la PTU sí significa un "decremento en el patrimonio de la persona moral "que lo paga, por lo que reduce su capacidad "contributiva, y su no deducción en términos de las "disposiciones reclamadas viola la garantía de "proporcionalidad tributaria. --- Por lo expuesto, "toda vez que la sentencia está indebidamente "fundada y motivada, puesto que aprecia de "manera incorrecta la naturaleza y los efectos del "pago de la PTU, dejando con ello de aplicar en "beneficio de la quejosa el artículo 31, fracción IV, "de la Constitución Federal, por cuanto establece la "garantía de proporcionalidad tributaria, solicito "sea revocada la sentencia recurrida y, en atención "a los conceptos de violación expresados por la "quejosa, les sea otorgado el amparo y la "protección de la Justicia Federal."

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

TERCERO.- Los agravios antes referidos resultan infundados en atención a las siguientes consideraciones:

Previamente al análisis de los agravios 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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 accesoria 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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 sustentó 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**

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

Con base en lo precedente, lo conducente es examinar los agravios 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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Ahora bien, **la sociedad mercantil quejosa** esencialmente manifiesta que se viola en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, toda vez que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le prohíbe deducir los pagos por conceptos de participación de utilidades a los trabajadores a partir del año dos mil dos. Tal argumentación la hace derivar del hecho de que los pagos por concepto de participación de utilidades a los trabajadores de la empresa representa un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social, al que se encuentra obligado en términos del artículo 123, apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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:

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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)."

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

(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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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 valuar 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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

"I. 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Por otra parte, de la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 1°, 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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,***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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:

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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, dícese 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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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:

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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 las empresas convidaran a los trabajadores parte de las utilidades producidas por la conjugación del capital y el trabajo, coautores de la producción de la riqueza.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

En tales condiciones, la participación de las utilidades debe recaer sobre la utilidad fiscal de la empresa y no acumularse a los gastos de la misma porque se concibe como una prestación netamente laboral, sin predominio de intereses fiscales.

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, en atención a que:

1°. La base de la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa lo constituye la ***"renta gravable",*** esto es, la utilidad fiscal del ejercicio que se determina conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Totalidad de ingresos acumulables
(-) Totalidad de deducciones autorizadas

(=) Utilidad fiscal del ejercicio
(-) Pérdidas de ejercicios anteriores

(=) Base gravable

En este tenor, si el porcentaje de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (10%), tiene como base la renta gravable que se determina conforme a la ley de la

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

materia, en tal virtud, evidentemente se trata de un acto que acontece con posterioridad a la determinación de aquélla; en esas circunstancias, no se justifica jurídicamente la deducción de una partida cuando ha culminado el procedimiento que para tal efecto prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que ello implicaría a su vez una disminución en la base gravable del tributo.

2°. Si bien el reparto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa es una erogación que debe realizarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que debe presentarse la declaración anual 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, tampoco 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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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 de 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:

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

1º. Si bien, contablemente desde el momento en que se elabora la declaración del ejercicio se conoce el monto al que asciende la participación de utilidades de los trabajadores, lo cierto es que fiscalmente aún no se ha realizado erogación alguna; por tanto, no se sería jurídicamente correcto que una vez determinada la base gravable del tributo, se deduzca de ésta el pago de un concepto que se hace con posterioridad a dicha determinación (participación de utilidades de los trabajadores), toda vez que ello implicaría cumplir con la obligación fiscal sobre una base que no refleja la verdadera utilidad fiscal de la empresa y, en consecuencia, la capacidad contributiva de ésta última.

2º. Asimismo, tampoco podría ser 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 repercute 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

ocasionaría una disminución de la base de la participación de utilidades de los trabajadores.

3º. Por otra parte, es inexacto considerar que existe una doble tributación sobre la misma fuente, ya que la empresa como los trabajadores enteran el impuesto por diversos conceptos, es decir, la persona moral respecto de sus utilidades o ganancias y los trabajadores por lo que hace a sus ingresos que perciben.

4º. Finalmente, no se considera que la participación de utilidades sea susceptible de ubicarse en el supuesto jurídico que prevé el artículo 31, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que éste se refiere al salario que se paga a los trabajadores en el mismo ejercicio por el que se declara, requisito que no se cumple tratándose de la participación de utilidades de los trabajadores.

Por tanto, 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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

CUARTO.- Por otro lado, toda vez que el Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, levantó el sobreseimiento decretado por el juez de Distrito respecto del acto reclamado consistente en la fracción XC, del artículo segundo del Decreto reclamado, este Alto Tribunal, con fundamento en el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, procede a continuación al análisis de los conceptos de violación hechos valer por la parte quejosa en la demanda de garantías a ese respecto.

En sus conceptos de violación la parte quejosa, respecto de la inconstitucionalidad de la fracción antes referida en esencia señala:

1) Que la fracción XC, del artículo segundo del Decreto reclamado viola la garantía de legalidad tributaria porque deja en manos de una autoridad indeterminada y distinta de la legislativa el cumplimiento de la condición cuya materialización es necesaria para poder deducir la participación de las utilidades que la empresa pague.

2) Que los términos de la fracción impugnada son tan imprecisos que la deducibilidad del pago de la participación de utilidades queda al arbitrio de la autoridad administrativa, pues se refiere a una mera expectativa completamente imprecisa.

El análisis de la revisión en esta instancia se circunscribe únicamente en determinar si el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

el ejercicio fiscal dos mil dos, viola el principio de legalidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que condiciona la deducción de la Participación de Utilidades pagadas a sus trabajadores a las expectativas de crecimiento que se estimen superiores al 3% sobre el Producto Interno Bruto (PIB) para el ejercicio fiscal de dos mil tres.

Precisado lo anterior, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que los conceptos de violación hechos valer por la parte quejosa son infundados, en virtud de las consideraciones que a continuación se precisan.

Al respecto, es necesario transcribir el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, que 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;...".***

De la norma constitucional transcrita se aprecia que los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público ***"de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"***, es decir, la Constitución Federal reserva a la Ley la creación de las contribuciones.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Así, el Principio de Reserva de Ley surge cuando la norma constitucional aparta la regulación de una materia determinada al órgano legislativo, mediante una Ley, entendida ésta como un acto material y formalmente legislativo; y por tanto, excluye la posibilidad de que esa materia específica pueda regularse a través de disposiciones de distinta naturaleza a la Ley formal, es decir, a las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

De esta manera, la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a cualquier norma diversa a la Ley, ningún otro acto de carácter general o normativo que no sea Ley es válido para desarrollar la materia reservada, lo que se traduce en que el legislador ordinario debe establecer la regulación de la materia determinada, sin que pueda remitirla a otras normas secundarias o a actos, aun generales, de naturaleza distinta a la Ley.

Al respecto, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado jurisprudencia en el sentido de que el principio de legalidad tributaria consiste fundamentalmente en que los caracteres esenciales del impuesto (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época y lugar de pago) y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, y

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

La jurisprudencia en comentario aparece publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-96 Primera Parte, Página 173, y es del tenor siguiente:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN "MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN "FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra "claramente establecido por el artículo 31 "constitucional, al expresar, en su fracción IV, que "los mexicanos deben contribuir para los gastos "públicos de la manera proporcional y equitativa "que dispongan las leyes y está, además, "minuciosamente reglamentado en su aspecto "formal, por diversos preceptos que se refieren a la "expedición de la Ley General de Ingresos, en la "que se determinan los impuestos que se causarán "y recaudarán durante el período que la misma "abarca. Por otra parte, examinando atentamente "este principio de legalidad, a la luz del sistema "general que informa nuestras disposiciones "constitucionales en materia impositiva y de "explicación racional e histórica, se encuentra que "la necesidad de que la carga tributaria de los "gobernados esté establecida en una ley, no "significa tan sólo que el acto creador del impuesto

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"deba emanar de aquel poder que, conforme a la "Constitución del Estado, está encargado de la "función legislativa, ya que así se satisface la "exigencia de que sean los propios gobernados, a "través de sus representantes, los que determinen "las cargas fiscales que deben soportar, sino "fundamentalmente que los caracteres esenciales "del impuesto y la forma, contenido y alcance de la "obligación tributaria, estén consignados de "manera expresa en la ley, de tal modo que no "quede margen para la arbitrariedad de las "autoridades exactoras ni para el cobro de "impuestos imprevisibles o a título particular, sino "que el sujeto pasivo de la relación tributaria "pueda, en todo momento, conocer la forma cierta "de contribuir para los gastos públicos del Estado, "y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar "las disposiciones generales de observancia "obligatoria, dictadas con anterioridad al caso "concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es "consecuencia del principio general de legalidad, "conforme al cual ningún órgano del Estado puede "realizar actos individuales que no estén previstos "y autorizados por disposición general anterior, y "está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley "Fundamental. Lo contrario, es decir, la "arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad "en las cargas tributarias y los impuestos que no "tengan un claro apoyo legal, deben considerarse

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"absolutamente proscritos en el régimen "constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto "con que pretenda justificárseles."

De la jurisprudencia transcrita se sigue que de acuerdo con el principio de legalidad tributaria, 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 que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a actitudes arbitrarias por parte de la autoridad.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sustentado el criterio de que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al concepto de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél.

Así, ha hecho hincapié en lo que la doctrina clasifica como reserva de ley absoluta y la relativa, señalando que la primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal (emitida por el Congreso, ya federal, ya local), en dicho supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. En tanto que la reserva relativa permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria, en este supuesto basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

Teniendo en cuenta lo anterior, este Alto Tribunal ha considerado que ***en materia tributaria la reserva es de carácter relativa***, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la regla esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria y, que por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Dicho criterio se plasmó en la tesis aislada P. CXLVIII/97, que aparece publicada en la página 78 del tomo VI, noviembre de 1997 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que dice:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL "PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto "tribunal ha sustentado el criterio de que el "principio de legalidad se encuentra claramente "establecido en el artículo 31 constitucional, al "expresar en su fracción IV, que los mexicanos "deben contribuir para los gastos públicos de la "manera proporcional y equitativa que dispongan "las leyes. Conforme con dicho principio, 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 que el "contribuyente pueda conocer con suficiente "precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, "de manera que no quede margen a la "arbitrariedad. Para determinar el alcance o "profundidad del principio de legalidad, es útil "acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha "semejanza y mantiene una estrecha vinculación "con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la "reserva de ley en absoluta y relativa. La primera "aparece cuando la regulación de una determinada***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"materia queda acotada en forma exclusiva a la ley "formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el "Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, "la materia reservada a la ley no puede ser regulada "por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, "permite que otras fuentes de la ley vengan a "regular parte de la disciplina normativa de "determinada materia, pero a condición de que la "ley sea la que determine expresa y limitativamente "las directrices a las que dichas fuentes deberán "ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes "secundarias debe quedar subordinada a las líneas "esenciales que la ley haya establecido para la "materia normativa. En este supuesto, la ley puede "limitarse a establecer los principios y criterios "dentro de los cuales la concreta disciplina de la "materia reservada podrá posteriormente ser "establecida por una fuente secundaria. Así, no se "excluye la posibilidad de que las leyes contengan "remisiones a normas reglamentarias, pero sí que "tales remisiones hagan posible una regulación "independiente y no claramente subordinada a la "ley, lo que supondría una degradación de la "reserva formulada por la constitución en favor del "legislador. En suma, la clasificación de la reserva "de ley en absoluta y relativa se formula con base "en el alcance o extensión que sobre cada materia "se atribuye a cada especie de reserva. Si en la "reserva absoluta la regulación no puede hacerse a

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"través de normas secundarias, sino sólo mediante "las que tengan rango de ley, la relativa no precisa "siempre de normas primarias. Basta un acto "normativo primario que contenga la disciplina "general o de principio, para que puedan regularse "los aspectos esenciales de la materia respectiva. "Precisado lo anterior, este alto tribunal considera "que en materia tributaria la reserva es de carácter "relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia "no debe ser regulada en su totalidad por una ley "formal, sino que es suficiente sólo un acto "normativo primario que contenga la normativa "esencial de la referida materia, puesto que de ese "modo la presencia del acto normativo primario "marca un límite de contenido para las normas "secundarias posteriores, las cuales no podrán "nunca contravenir lo dispuesto en la norma "primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, "y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a "normas secundarias, siempre y cuando tales "remisiones hagan una regulación subordinada y "dependiente de la ley, y además constituyan un "complemento de la regulación legal que sea "indispensable por motivos técnicos o para el "debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria."

En materia tributaria, el alcance del principio de reserva de ley, comprende los llamados "elementos esenciales del tributo", ya que en principio, sólo éstos deben estar establecidos por la ley

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

y los elementos complementarios se dejan a la regulación de normas administrativas.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis visible en la página 172, del Volúmenes 91-96, Primera Parte, del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, que a la letra señala:

> ***"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. "DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE "EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 "constitucional, en su fracción IV, que son "obligaciones de los mexicanos 'contribuir para los "gastos públicos, así de la Federación como del "Estado y Municipio en que residan, de la manera "proporcional y equitativa que dispongan las leyes', "no sólo establece que para la validez "constitucional de un tributo es necesario que "primero, esté establecido por ley; sea "proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado "al pago de los gastos públicos, sino que también "exige que los elementos esenciales del mismo, "como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y "época de pago, estén consignados de manera "expresa en la ley, para que así no quede margen "para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, "ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a "título particular, sino que a la autoridad no quede "otra cosa que aplicar las disposiciones generales "de observancia obligatoria dictadas con***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"anterioridad al caso concreto de cada causante y "el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en "todo momento conocer la forma cierta de "contribuir para los gastos públicos de la "Federación, del Estado o Municipio en que resida."

En este orden de ideas, el principio de reserva de ley en materia impositiva opera respecto de los elementos esenciales del tributo, es decir, todos aquellos que dan identidad a la prestación tributaria (hecho imponible, sujetos activo y pasivo, base gravable y tasa o tarifa). Por lo que, el establecimiento de dichos elementos está vedado por completo a las normas reglamentarias.

Ahora bien, en cuanto al caso que nos ocupa, el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil dos, a la letra dice:

"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:
". . .
"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 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."

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"Del numeral antes transcrito se advierte que 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 la expectativa de "crecimiento en los criterios generales de política "económica para el ejercicio de dos mil tres, "estimen un crecimiento superior al 3% del "producto interno bruto."

Con base en lo anterior se estima que el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil dos, no transgrede el principio de legalidad tributaria, toda vez que contrariamente a lo argumentado por el quejoso, el hecho de que el artículo Segundo Transitorio, en su fracción XC, de dicha Ley, permita la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, siempre que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de dos mil tres estimen un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto, de ninguna manera viola el principio de legalidad tributaria, en virtud de que lo dispuesto en dicho numeral debe estimarse como un estímulo fiscal, más no una autorización para que los contribuyentes del impuesto sobre la renta puedan deducir dicho concepto.

Lo anterior es así, toda vez que las deducciones si bien es cierto que inciden en la base del impuesto, también lo es que aquéllas no constituyen un elemento del impuesto, de ahí que

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

válidamente el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señale que la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa no sean deducibles de los ingresos de los contribuyentes.

En efecto, la expectativa de deducción prevista en el artículo segundo transitorio, fracción XC, de la Ley de la Materia, tiene naturaleza de un estímulo fiscal, más que de una deducción tributaria.

Se estima que lo dispuesto en el numeral en comento constituye una expectativa de estímulo fiscal, en virtud de que la deducción se podrá aplicar contra los ingresos, siempre y cuando se estime en los criterios de política económica para el ejercicio fiscal dos mil tres, un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto.

En efecto, es responsabilidad del Ejecutivo Federal estimar el crecimiento que dentro de un ejercicio fiscal tendrá el Producto Interno Bruto, toda vez que en términos de los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal, corresponde a aquél dirigir la política económica. Los numerales señalados, a la letra dicen:

> ***"Art. 25.- Corresponde al Estado la rectoría del "desarrollo nacional para garantizar que éste sea "integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía "de la Nación y su régimen democrático y que, "mediante el fomento del crecimiento económico y "el empleo y una más justa distribución del ingreso***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la "libertad y la dignidad de los individuos, grupos y "clases sociales, cuya seguridad protege esta "Constitución.

"El Estado planeará, conducirá, coordinará y "orientará la actividad económica nacional, y "llevará al cabo la regulación y fomento de las "actividades que demande el interés general en el "marco de libertades que otorga esta Constitución.

"Al desarrollo económico nacional concurrirán, "con responsabilidad social, el sector público, el "sector social y el sector privado, sin menoscabo "de otras formas de actividad económica que "contribuyan al desarrollo de la Nación.

"El sector público tendrá a su cargo, de manera "exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan "en el Artículo 28, párrafo cuarto de la "Constitución, manteniendo siempre el Gobierno "Federal la propiedad y el control sobre los "organismos que en su caso se establezcan.

"Asimismo podrá participar por sí o con los "sectores social y privado, de acuerdo con la ley, "para impulsar y organizar las áreas prioritarias del "desarrollo.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"Bajo criterios de equidad social y productividad "se apoyará e impulsará a las empresas de los "sectores social y privado de la economía, "sujetándolos a las modalidades que dicte el "interés público y al uso, en beneficio general, de "los recursos productivos, cuidando su "conservación y el medio ambiente.

"La ley establecerá los mecanismos que faciliten la "organización y la expansión de la actividad "económica del sector social: de los ejidos, "organizaciones de trabajadores, cooperativas, "comunidades, empresas que pertenezcan "mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, "en general, de todas las formas de organización "social para la producción, distribución y consumo "de bienes y servicios socialmente necesarios.

"La ley alentará y protegerá la actividad económica "que realicen los particulares y proveerá las "condiciones para que el desenvolvimiento del "sector privado contribuya al desarrollo económico "nacional, en los términos que establece esta "Constitución."

"Art. 26.- El Estado organizará un sistema de "planeación democrática del desarrollo nacional "que imprima solidez, dinamismo, permanencia y "equidad al crecimiento de la economía para la

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"independencia y la democratización política,
"social y cultural de la Nación.

"Los fines del proyecto nacional contenidos en
"esta Constitución determinarán los objetivos de la
"planeación. La planeación será democrática.
"Mediante la participación de los diversos sectores
"sociales recogerá las aspiraciones y demandas de
"la sociedad para incorporarlas al plan y los
"programas de desarrollo. Habrá un plan nacional
"de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente
"los programas de la Administración Pública
"Federal.

"La ley facultará al Ejecutivo para que establezca
"los procedimientos de participación y consulta
"popular en el sistema nacional de planeación
"democrática, y los criterios para la formulación,
"instrumentación, control y evaluación del plan y
"los programas de desarrollo. Asimismo
"determinará los órganos responsables del
"proceso de planeación y las bases para que el
"Ejecutivo Federal coordine mediante convenios
"con los gobiernos de las entidades federativas e
"induzca y concierte con los particulares las
"acciones a realizar para su elaboración y
"ejecución.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"En el sistema de planeación democrática, el "Congreso de la Unión tendrá la intervención que "señale la ley."

Por tanto, si el legislador previó como medida temporal la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, siempre que conforme a los criterios generales de política económica para el ejercicio dos mil tres se estimara un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto, de ninguna manera implica una derogación de lo previsto en la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino sólo una medida temporal o transitoria, a fin de estimular el crecimiento económico.

De ahí que no sea exacto que con dicha medida transitoria se esté dejando al Ejecutivo Federal para que, mediante criterios administrativos, incida en uno de los elementos de las contribuciones, como es la base, toda vez que más que una deducción, la cual, se insiste, no está permitida, es una especie de estímulo para los contribuyentes, a fin de que participen en el crecimiento económico.

Tal como fue señalado en los criterios de política económica para el año dos mil tres, los resultados alcanzados en el año anterior en materia económica no fueron los esperados, razón por la que la expectativa para deducir la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, prevista en la fracción XC del artículo Segundo Transitorio, no fue posible, en

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

virtud de que el crecimiento del Producto Interno Bruto no fue superior al 3%.

En efecto, la economía no alcanzó los niveles de crecimiento proyectados, debido a que la recesión de la economía incidió negativamente en los resultados macro y microeconómicos.

Asimismo, en cuanto a las finanzas públicas, los ingresos tampoco fueron los que se esperaban obtener con la reforma fiscal aprobada, por concepto de ingresos tributarios no petroleros, alcanzando una recaudación inferior en más de un punto porcentual de lo proyectado en la Ley de Ingresos 2002, estimándose un déficit público de 0.7 por ciento del PIB, contra el 0.65 por ciento proyectado originalmente.

Ahora bien, respecto de los Criterios Generales de Política Económica de 2003, se estipuló que la prioridad de la política económica era consolidar el papel del gasto interno como la principal fuente de expansión de la economía, poniendo especial atención en cinco rubros fundamentales:

a) instrumentación de las reformas estructurales;
b) esfuerzo de ahorro público;
c) impulso al ahorro privado;
d) utilización del ahorro externo como complemento del interno, y
e) fortalecimiento del sistema financiero.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Sin lugar a dudas la instrumentación de las reformas estructurales -tales como la del sector eléctrico, la laboral, la presupuestaria, la del ISSSTE y por supuesto la fiscal- jugaron un factor decisivo en el curso de la economía para el dos mil tres; sin embargo, las metas macroeconómicas para dicho ejercicio fueron superiores al 3 por ciento, de ahí que el beneficio señalado en la fracción XC del artículo segundo transitorio no se haya podido concretizar para las personas que por su actividad pagaron en dos mil dos utilidades a sus trabajadores.

Por otro lado, el hecho de que el factor sea determinado por el Ejecutivo Federal, en cumplimiento al artículo 19, fracción VIII, de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, al presentar el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil tres, no quiere decir que se haya dejado en sus manos la decisión de algún elemento de las contribuciones, ya que la probable deducción dependía de que se hubiera alcanzado dicho crecimiento económico, con lo que es claro que la naturaleza jurídica de tal medida es la de un estímulo económico, más que como de manera inexacta lo estima la recurrente, ya que ante una norma que prohibe expresamente la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa y otra que bajo ciertas condiciones autoriza su deducción, no puede estimarse que esta última elimina la prohibición, sino que la norma permisiva se convierte por su naturaleza en un estímulo, a fin de que tanto los agentes económicos como los diversos factores de la producción incidan positivamente en el crecimiento y desarrollo de la economía.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Es decir, el hecho de que en las metas económicas para el año dos mil tres, se haya proyectado una tasa de crecimiento real del PIB del 3.0 por ciento anual, no quiere decir que esto afecte o cause algún perjuicio al contribuyente, pues como se dijo antes, tal concepto no es deducible, de ahí que el hecho de que se haya previsto como una medida temporal, no quiere decir que así tenga que ocurrir, toda vez que ello depende de que la economía mexicana alcance el nivel de crecimiento que permita al Estado absorber fiscalmente el monto de esas deducciones temporales.

Consecuentemente, atento a las anteriores consideraciones deben considerarse infundados tanto los agravios, como los conceptos de violación hechos valer por la parte quejosa y por lo tanto lo procedente es negar la protección constitucional solicitada respecto de los artículos 32, fracción XXV y Segundo Transitorio fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

ÚNICO.- En la materia de la revisión la Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, respecto de los artículos 32, fracción XXV y Segundo Transitorio fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de cinco votos de los señores Ministros Díaz Romero, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia y Presidente Azuela Güitrón; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Luna Ramos, Sánchez Cordero (Ponente) y Silva Meza votaron en contra, por la concesión del amparo a la quejosa, y reservaron su derecho de formular voto de minoría. Ausentes los señores Ministros José Ramón Cossío Díaz, por estar cumpliendo con una comisión de carácter oficial, y Humberto Román Palacios por licencia concedida.

Firman los señores Ministros Presidente y Ponente, con el Secretario General de Acuerdos que autoriza y da fe.

EL PRESIDENTE

MARIANO AZUELA GÜITRÓN.

MINISTRA PONENTE

OLGA SÁNCHEZ CORDERO
DE GARCÍA VILLEGAS.

EL SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ.

Vo. Bo.

LA COMISIÓN.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

Esta foja corresponde al amparo en revisión número 2542/2003, promovido por **********, sociedad anónima de capital variable, fallado el dieciocho de mayo de dos mil cuatro. **Conste.**

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

VOTO MINORITARIO QUE FORMULAN LOS MINISTROS SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO, MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS, OLGA MARÍA DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS Y JUAN N. SILVA MEZA, EN EL PRESENTE AMPARO EN REVISIÓN 2542/2003.

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

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,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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:

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

"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,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacérsele 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***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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 valuar 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

alguna de parte de las subsidiarias, sino hasta el momento en el que se decrete 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 presentes 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 aquéllas 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,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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,***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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,***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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 fijen 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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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 adquiera, 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,

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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:***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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:

…

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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:***
>
> ***…"***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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:***
>
> ***…***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.***

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

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.

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

2503-90746

MINISTROS:

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO

MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS

OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS

JUAN N. SILVA MEZA

LEdg537rJ1UucnwXRylCW3zSMp9YGj+o2KVmK169M4M=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 00:57:23.355 -06:00

2503-90746