

AMPARO EN REVISIÓN 129/2004.
QUEJOSO: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA**
DE CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.
SECRETARIA: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.

Vo. Bo.

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

VISTOS ; y,
RESULTANDO :

Comisión.

PRIMERO. Por escrito presentado el veintiuno de abril de dos mil tres, en la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en el Estado de Yucatán con residencia en la ciudad de Mérida, ***** , en su carácter de representante legal 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:

“AUTORIDADES RESPONSABLES.

1. El H. Congreso de la Unión, con domicilio en el
Palacio Legislativo Federal en México, D.F.

2. El C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, con domicilio en Palacio Nacional en México, D.F.

3. El C. Secretario de Gobernación, con domicilio en Bucareli y General Prim en México, D.F.

4. El C. Director del Diario Oficial de la Federación, con domicilio en Bucareli y General Prim en México, D.F.

5. El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, con domicilio en Palacio Nacional en México, D.F.”

“ACTOS RECLAMADOS:

1. Del H. Congreso de la Unión, se reclama la discusión, aprobación y expedición del Decreto Legislativo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, expedido el 31 de diciembre de 2001 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, específicamente por lo que hace al artículo 32, fracción XXV y del artículo Segundo del Decreto Legislativo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, expedido el 31 de diciembre de 2001 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley específicamente por lo que hace a su fracción XC, dado que por una parte se considera que no serán

deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros; y por otra se establece que se considerará la deducibilidad de tal concepto en el caso de que el Ejecutivo estime en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 que la expectativa de crecimiento será superior al 3% del Producto Interno Bruto.

Las normas cuya inconstitucionalidad se reclama establecen textualmente lo siguiente:

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

(...)

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

‘Disposiciones Transitorias.

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 (sic) en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del Producto interno bruto’.

2. Del C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama la promulgación y orden de expedición del Decreto Legislativo que ha quedado señalado en el numeral que antecede por el que se ordenó la publicación y observancia de las disposiciones cuya discusión, aprobación y expedición se reclama al H. Congreso de la Unión, las cuales quedaron precisadas en el numeral anterior.

3. Del C. Secretario de Gobernación, se reclama el refrendo del Decreto Promulgatorio del Decreto Legislativo que ha quedado debidamente señalado en el punto 1 anterior como acto reclamado del H, Congreso de la Unión.

4. Del C. Director del Diario Oficial de la Federación, se reclama la publicación del Decreto a que se hace referencia en los numerales anteriores, en el Diario Oficial de la Federación del 1º de enero de 2002.

5. Del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, se reclaman todos los actos relacionados con la aplicación y ejecución de las disposiciones cuya inconstitucionalidad se combate a través de la presente demanda de garantías.”

La quejosa señaló como garantías violadas en su perjuicio, las consagradas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, narró los antecedentes del asunto y en sus conceptos de violación manifestó, esencialmente, lo siguiente:

I. El artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero del dos mil dos, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto prohíbe deducir los pagos efectuados por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en la determinación de la base gravable del impuesto a su cargo.

Lo anterior es así, porque los pagos por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, representa un gasto estrictamente indispensable para la persona moral, tan es así, que de no hacerlo se vería impedida la realización de su objeto social; además, los pagos que se hacen por el concepto de referencia, jurídicamente, tienen la naturaleza de salario y se eroga en cumplimiento a lo dispuesto por el apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal y por la

Ley Federal del Trabajo y, por ende, se trata de un gasto propio, necesario y obligatorio para el desarrollo de la actividad de la quejosa.

Lo anterior se corrobora, si se toma en consideración que **“el propio legislador reconoce que el reparto de utilidades a los trabajadores es un auténtico gasto del contribuyente, pues tal reconocimiento se desprende del contenido de la fracción XC se artículo Segundo Transitorio de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta que se reclama”**, conforme al cual, la participación de los trabajadores en las utilidades, será deducible **“en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio del 2003, estimen un crecimiento superior al 3% del Producto interno bruto”**, condición tal que es ajena a la relación tributaria y por ende **“no destruye la inconstitucionalidad del precepto legal impugnado”**.

II. El artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero del dos mil dos, es violatorio de la garantía de legalidad tributaria, conforme al cual, los elementos del tributo deben consignarse en la ley, lo que de suyo implica que sólo el legislador ordinario está facultado para establecer dicho elementos, y es el caso que el referido precepto legal, condiciona la deducibilidad de los pagos efectuados por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, **“a un evento externo como es que la expectativa de crecimiento del producto interno bruto se estime en más de un 3% para el 2003”**, que además de ser

“ajeno a la situación fiscal de la quejosa, es estimado por la autoridad administrativa” y, por tanto, resulta inconcuso que “se está dejando al arbitrio” de ésta “la fijación de un elemento que incide en la base del ISR”, habida cuenta que no prevé “cómo, cuando y la forma de dar a conocer a los gobernados el supuesto crecimiento a que se refiere”.

SEGUNDO. Por auto de veintidós de abril de dos mil tres, la Juez Tercero de Distrito en el Estado de Yucatán, a la que por razón de turno tocó conocer del asunto, admitió la demanda de garantías y ordenó se formara y registrara el expediente respectivo bajo el número *****. Previos los trámites de ley, con fecha diez de noviembre de dos mil tres, la Juez Federal dictó la sentencia respectiva, cuyos puntos resolutive son del tenor siguiente:

“Primero. Se sobresee el juicio de amparo **,
promovido por ***** , S. A. de C. V.,
representada en este juicio por su apoderado legal
*****, en términos del Quinto considerando de la
presente resolución.***

***Segundo. La Justicia de la Unión no ampara ni
protege a ***** , S. A. de C. V., representada en
este juicio por su apoderado legal ***** , contra
los actos que reclama del Congreso del Unión y de
otras autoridades, consistentes en la discusión,
aprobación, expedición, promulgación, refrendo y
publicación, del artículo 32, fracción XXV, de la Ley***

del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, en los términos expresados en el último considerando de esta resolución.”

En esos términos, la Juez Federal, por una parte, determinó sobreseer en el juicio de garantías, al actualizarse una causa de improcedencia de conformidad con los artículos 73, fracciones V y VI, en relación con el diverso 74, fracción III, de la Ley de Amparo, en virtud de que la parte quejosa, no acreditó con las pruebas exhibidas, el primer acto de aplicación por lo que hace al artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y por otra, negó la protección constitucional solicitada, en virtud de que el artículo 32, fracción XXV, del citado ordenamiento jurídico, no violaba el principio de proporcionalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, toda vez que el reparto de utilidades a los trabajadores no constituía un gasto para las empresas, sino un ingreso, al ser parte de la riqueza generada, por lo cual, el impuesto sobre la renta debe acreditarse de la totalidad de dicha riqueza.

TERCERO. Inconforme con la sentencia de mérito, ***** , representante legal de la empresa quejosa en términos del artículo 27 de la Ley de Amparo, interpuso recurso de revisión en su contra.

En proveído del día uno de diciembre de dos mil tres, la Juez Tercero de Distrito en el Estado de Yucatán, ordenó la remisión de los autos del juicio de amparo y del escrito original de

expresión de agravios al Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito en turno, para los efectos legales conducentes, lo que se realizó mediante oficio 50218 de cinco de diciembre del año en cita.

CUARTO. El Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, al que por razón de turno correspondió conocer del asunto, mediante proveído de nueve de diciembre de dos mil tres, declaró que al no haber encontrado ***“tesis de jurisprudencia alguna, ni cinco precedentes emitidos por el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, indistintamente, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido con relación al tema de inconstitucionalidad de los artículos 32, fracción XXV y Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos”***, carecía de competencia legal para conocer del recurso de revisión interpuesto. En esos términos, y una vez que causó estado dicho proveído, en auto de veintinueve de enero de dos mil cuatro, ordenó la remisión de los autos y del escrito original de expresión de agravios a este Alto Tribunal para los efectos legales conducentes.

QUINTO. En proveído de cuatro de febrero de dos mil cuatro, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el medio ordinario de defensa, formándose al efecto el expediente relativo bajo el número 129/2004 y ordenó se notificara a las autoridades responsables, así como al Procurador General de la República, el que formuló el pedimento número

III/23/2004 ya que considera que el presente recurso debe remitirse al Tribunal Colegiado del conocimiento, toda vez que fue omiso en analizar el primer agravio expuesto por la parte quejosa en el cual combatía las causales de improcedencia que advirtió el a quo en el juicio de garantías y, en caso de desestimarlos, reservar jurisdicción a este Alto Tribunal.

Por acuerdo de veinticinco de febrero de dos mil cuatro, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó se turnara el presente asunto al Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, a efecto de que formulara el proyecto de resolución respectivo.

CONSIDERANDO:

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, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de garantías en el que se impugnó la inconstitucionalidad de los artículos 32, fracción XXV y Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del dos mil dos, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado,

respecto del primer numeral que se ha mencionado con antelación.

No es óbice a lo precedente, que el primer agravio que hace valer la parte recurrente se encuentre encaminado a desvirtuar la causa de improcedencia que consideró la Juez Federal se actualizaba en lo que atañe a la disposición transitoria impugnada, toda vez que economía procesal, con fundamento en el artículo 17 constitucional, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocerá y resolverá al respecto.

SEGUNDO. En su escrito de expresión de agravios, la recurrente manifestó lo siguiente:

“Primero. Le causa agravio a esta quejosa la sentencia objeto del presente recurso de revisión en virtud de que ésta violenta las garantías de legalidad y seguridad jurídica al haber sobreseído el amparo a mi representada con respecto al artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las secciones de la sentencia que agravan a mi representada se citan a continuación para su mejor apreciación: (Se transcriben).

De lo anterior podemos concluir que el juzgador a quo estimó que el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,

no afectó el interés jurídico de mi representada o que éste no se logró comprobar.

Sin que lugar a dudas, honorables Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concordarán con el suscrito en que la ley deberá ser interpretada en conjunto, como un todo. Es indisciplinado examinar la aplicación de un precepto sin relacionarlo con todos aquellos preceptos íntimamente conexos; más aún, en materia fiscal la afectación de un artículo a los gobernados siempre va concatenado con muchos otros que deben ser tomados en consideración.

En el presente caso, el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 32, fracción XXV, de la misma ley, al plantear la única posibilidad en la cual la participación de los trabajadores en las utilidades puede ser deducida. Los artículos dicen así:

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

(...)

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

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

‘Artículo Segundo Transitorio.

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 (sic) 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’.

En el presente caso, causa agravio a la quejosa el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conjuntamente con el otro precepto de la ley impugnado en esta vía, ya que son los dos únicos que plantean la imposibilidad/posibilidad de deducir la participación de los trabajadores en las utilidades. El primero plantea la imposibilidad de decidirlo, mientras que el segundo plantea una excepción al primero (el cual es que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estime un crecimiento superior al 3% del Producto interno bruto). Por todo lo anterior estimamos conducente impugnar ambos preceptos ya que si se otorga el amparo y protección de la justicia por el artículo 32,

fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo Segundo Transitorio en su fracción XC no tendría tampoco la posibilidad de aplicarse para la quejosa y viceversa, son dos artículos íntimamente concatenados.

Es del todo incorrecto estimar la aplicación de uno sin tomar en cuenta el otro artículo. En el presente caso, el acto de aplicación positivo del primero presupone que el segundo, obviamente no tiene acto de aplicación positivo, sino al contrario.

Ahora bien, el acto de aplicación del artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es un acto imposible para todos los mexicanos, y para la quejosa, ya que no fue estimado un crecimiento superior al 3% del Producto interno bruto para el ejercicio de 2002 ni 2003.

Por lo tanto, el interés jurídico de la quejosa no se comprueba mediante el acto de aplicación positivo del artículo sino al contrario mediante el acto negativo del mismo, Se afecta a mi representada, mediante este artículo, porque la única posibilidad de deducir la PTU es la establecida en el artículo en cita. El artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta plantea un supuesto jurídico que no estima la capacidad

contributiva de los contribuyentes, es del todo desproporcional e inequitativo puesto que aun y cuando el contribuyente sea una empresa pequeña o grande, de utilidades considerables o de utilidades moderadas, la única posibilidad de deducir la PTU es cuando se dé un ambiente económico nacional, igual para todos, siendo que no todos los mexicanos tenemos la misma capacidad contributiva.

En el presente caso afecta a mi representada de forma negativa, al no caer dentro del supuesto jurídico de la ley, como todos en este país, al serle imposible deducir, mediante la declaración anual del 2002, la participación de los trabajadores en las utilidades repartida a sus trabajadores en ese mismo año y obtenida en el ejercicio 2001.

Causa agravio a los gobernados que la participación de los trabajadores en las utilidades no pueda ser deducida siendo que es un gasto obligatorio por ley, que es gravado al momento en que los trabajadores lo reciben y gravado al momento en que las empresas que lo reparten están imposibilitadas para deducirlo de sus utilidades para finalmente realizar el cálculo del impuesto sobre la renta a pagar al Fisco Federal. Por todo lo anteriormente argumentado y con relación a los argumentos siguientes se debe

modificar la sentencia de amparo y otorgar el amparo y la protección de la Justicia Federal contra los preceptos legales impugnados en la demanda de amparo.

Segundo. *Causa agravio a mi representada el ilegal e ilógico razonamiento del Juez por medio del cual fundamenta el también agravante resolutive segundo de la sentencia de fecha 11 de noviembre del presente año. A continuación, se cota el resolutive citado y los razonamientos en los que se basa éste último y que atentan contra las garantías de legalidad y seguridad jurídica de mi representada: (Se transcriben).*

De todo lo anteriormente transcrito salta a la vista que el Juez a quo no comprende la mecánica de las deducciones y mucho menos comprende la naturaleza de la participación de los trabajadores en las utilidades. Es interesante que argumente que otorgando el amparo a mi representada se afectaría a los trabajadores, siendo que esto es del todo incorrecto. De ningún modo, la mecánica del cálculo y pago de la participación de los trabajadores en las utilidades se ve afectada mediante el amparo solicitado y de los preceptos legales impugnados (Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 32, fracción XXV, de la misma ley).

El Juez a quo en ningún momento examina la proporcionalidad tributaria de la imposibilidad de la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades pagada a los trabajadores únicamente se constriñe a comentar sobre el fin que persigue el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades. El Juez no motiva con razonamientos lógico jurídicos y basados en la ley, la negativa del amparo declarada en el juicio de amparo.

Mediante la demanda de amparo interpuesta y base del presente juicio de amparo, se pide se otorgue el amparo en contra de la imposibilidad de deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades pagada a los trabajadores, Los artículos impugnados a la letra dicen: (Transcritos anteriormente).

En ese caso, son simples los efectos del amparo en el caso que nos ocupa: la quejosa estaría en posibilidad de deducir lo que paga por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades y los demás gastos de idéntica naturaleza.

Sin duda alguna, la sentencia del Juez a quo atenta contra la garantía de legalidad y seguridad jurídica ya que no se encuentra debidamente fundada y

motivada y que carece en todas sus partes de una correcta y legal interpretación de la ley.

Se debe resaltar que la imposibilidad de deducir este gasto es desproporcional por las siguientes razones y argumentos:

A partir del 1° de enero de 2002, entró en vigor la disposición reclamada en particular el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo Segundo Transitorio, fracción XC del Decreto reclamado, los cuales afectan tanto jurídica como económicamente a la ahora quejosa en virtud de lo siguiente:

- *Le causan un perjuicio personal y directo a mi representada toda vez que el texto del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente desde el 1° de enero de 2002, al establecer como concepto no deducible a las cantidades que el contribuyente entregue a sus trabajadores por concepto de participación de utilidades, está desconociendo un derecho un derecho legítimo que le asiste, en particular el de hacer deducible un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social, lo que trae como consecuencia que se le obligue a contribuir al gasto público sobre una base gravable que no es la real de acuerdo a su*

capacidad contributiva, transgrediendo con ello en su contra el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

- *De igual manera le causa un perjuicio personal y directo el artículo Segundo Transitorio, fracción XC del Decreto reclamado, al establecer dicho dispositivo que se considerará la deducibilidad de tal concepto en el caso de que el Ejecutivo estime en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 que la expectativa de crecimiento será superior al 3% del Producto interno bruto, lo cual viola en contra de mi mandante la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.*

Cabe abundar al respecto de la siguiente forma:

A. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente lo siguiente:

‘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’.

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de acuerdo con su capacidad real para contribuir al gasto público.

Como puede apreciarse de los criterios jurisprudenciales anteriormente invocados, cualquier contribución que se imponga a los gobernados debe atender a su auténtica capacidad contributiva, lo que implica que las contribuciones deben ser impuestas atendiendo a la capacidad real de los sujetos para contribuir al gasto público.

El concepto de capacidad contributiva denota necesariamente la existencia de riqueza susceptible de ser gravada con una contribución, para que el contribuyente aporte las cantidades necesarias para sufragar el gasto público.

De no cumplirse con lo anterior, el tributo que se imponga será necesariamente violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, el reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que

regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de la contribución que el particular debe pagar al Estado para sufragar los gastos públicos.

En todo caso, para que se obedezca el mandato constitucional de que las contribuciones deben ser proporcionales, le legislador debe diseñar una norma que vincule estrechamente el objeto y la base, para que al ocurrir el hecho generador de la obligación fiscal, se cuantifique éste mediante la determinación de una base gravable que coincida con el objeto del impuesto. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como objeto los ingresos que obtengan los contribuyentes, quienes al percibirlos determinarán la base gravable al restar de éstos los gastos deducibles.

Es decir, la real capacidad contributiva de los sujetos del impuesto sobre la renta se mide cuando a los ingresos de los sujetos pasivos se les permite restar o deducir los gastos reales, pues de lo contrario se estaría gravando al sujeto sobre una base irreal que no mide su verdadera capacidad contributiva.

En congruencia con lo anterior, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha sostenido que el objeto del impuesto sobre la renta lo es el

ingreso que el sujeto obtiene momento a momento, operación tras operación y, la base, que finalmente es lo que refleja su capacidad contributiva, la constituye la utilidad determinada en función a los ingresos menos los gastos deducibles, según el siguiente criterio:

‘RENTA, SOCIEDADES MERCANTILES, OBJETO Y MOMENTO ENQUE SE GENERA’ (Se transcribe).

Así entonces, toda disposición que implique que los contribuyentes del impuesto sobre la renta paguen al gravamen sobre bases distintas a su auténtica capacidad contributiva, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, la participación en las utilidades de las empresas que entregan los patrones a sus trabajadores es un gasto estrictamente indispensable y por lo tanto debe de ser deducible.

Para efecto de acreditar lo anterior, es necesario determinar que se entiende por un gasto estrictamente indispensable:

El calificativo ‘estrictamente indispensable’ es un concepto jurídico indeterminado.

Los conceptos jurídicos contenidos en las leyes pueden ser determinados o indeterminados, según se refieran a conceptos que delimitan la realidad en

forma precisa e inequívoca o si por el contrario, en la ley de que se trate falta esa precisión.

Bajo esta línea de pensamiento, y no siendo posible elaborar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el calificativo ‘estrictamente indispensable’, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico en sí.

Por lo que una partida será estrictamente indispensable, y por lo tanto deducible si reúne requisitos, tales como que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa y sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta o que incluso de no producirse, se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua nos establece las siguientes definiciones de estricto, estrictamente e indispensable:

‘Estricto: Estrecho, ajustado enteramente a la necesidad a la ley.

Estrictamente. adv. m. Precisamente, en todo rigor de derecho.

Indispensable. 2. adj. Que es necesario o muy aconsejable que suceda’.

Así, por estrictamente indispensable debemos entender lo ajustado enteramente a la necesidad o a la ley, que inevitablemente ha de hacerse o ajustarse para alcanzar un fin determinado.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, **, S.A. DE C.V., tiene como objeto principal la maquila de bienes principalmente textiles; la compra de materias primas, maquinarias y de toda clase de accesorios que se relacionen con el fin indicado; entre muchos otros.***

Para la realización de sus actividades, mi representada cuenta con diversas personas físicas que le prestan servicios personales subordinados (trabajadores).

Así, mi mandante se encuentra obligada a participar a sus trabajadores de las utilidades que la misma genera, en términos de lo dispuesto por el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 117 de la Ley Federal del Trabajo.

Para mayor abundamiento, a continuación se transcriben los preceptos referidos:

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

(...)

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

(...)

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. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley;

(...).

‘Artículo 117. Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas’.

Tenemos pues, que la obligación de mi representada de participar a sus trabajadores de las utilidades que genera, deriva originariamente de la Constitución, y secundariamente de la Ley Federal del Trabajo.

Al derivar dicha obligación de tales cuerpos normativos, no sólo mi mandante, sino cualquier persona moral o física que realice actividades empresariales deberá participar a sus trabajadores de sus utilidades.

Así, para poder desarrollar sus actividades y alcanzar sus fines, mi representada necesariamente debe cumplir con las obligaciones que le imponen las leyes mexicanas dentro de las cuales tenemos en primer término a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y posteriormente a la Ley Federal de Trabajo, las cuales le imponen la obligación de participar a sus trabajadores de sus utilidades.

Bajo esta línea de pensamiento, los pagos que efectúa la quejosa a sus trabajadores por concepto de participación en las utilidades constituyen un gasto estrictamente indispensable, tan es así, que de no hacerlo se vería impedida para la realización de su objeto social, y por lo tanto es un gasto que no refleja la capacidad contributiva de la empresa

puesto que no es su voluntad realizarlo, sino que es obligada a hacerlo.

Ha quedado entonces plenamente acreditado que los pagos realizados por mi representada por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades son gastos o erogaciones encaminadas a la realización de su objeto social, por lo que deben de ser consideradas como partidas deducibles, al ser erogaciones estrictamente indispensables.

Sirven de apoyo a los anteriores argumentos, los criterios jurisprudenciales emitidos por el H. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que a continuación se transcriben:

*‘IMPUESTO SOBRE LA RENTA. GASTOS Estrictamente indispensables para los fines de la empresa. SON DEDUCIBLES LAS COMISIONES PAGADAS POR CONVERSIONES DE ADR’S A ACCIONES DE *****’ (Se transcribe).*

‘GASTOS Estrictamente indispensables’ (Se transcribe).

‘Estrictamente indispensable, concepto jurídico indeterminado establecido como

REQUISITO PARA DEDUCIR CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA' (Se transcribe).

'DEDUCCIONES. GASTOS Estrictamente INDISPENSABLES. SU CONCEPTO' (Se transcribe).

'IMPUESTO SOBRE LA RENTA, GASTOS Estrictamente INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA EMPRESA. ES PERMITIDA LA DEDUCIBILIDAD DE LOS BONOS Y PREMIOS A LOS AGENTES DE SEGUROS' (Se transcribe).

De lo anteriormente expuesto queda plenamente acreditado que las cantidades que eroga mi representada por participación de utilidades, son gastos estrictamente indispensables, ya que estos se erogan para alcanzar los fines del negocio y que no se realizan por voluntad de la quejosa y por lo tanto, no reflejan su capacidad contributiva.

Además, no debe pasar por alto para su Señoría, el hecho de que el propio legislador reconoce que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa es un gasto, ya que la fracción XC del artículo Segundo del Decreto reclamado de las disposiciones transitorias, dispone que la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades será considerada si el Ejecutivo estima en los criterios generales de

política económica para el ejercicio de 2003 que la expectativa de crecimiento sea superior al 3% del Producto interno bruto, situación que corrobora la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XXV.

En efecto, el artículo Segundo del Decreto Legislativo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, expedido el 31 de diciembre de 2001 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 de las Disposiciones Transitorias de dicha ley, específicamente en su fracción XC, señala textualmente lo siguiente:

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

Como puede observarse de lo antes transcrito es evidente que el legislador reconoce que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un gasto, al permitir su deducibilidad, sin embargo sólo será considerada su deducción en algunos casos, situación que también es inconstitucional como se analizará en el

Segundo Concepto de Violación de la presente demanda.

Ahora bien, aunado a lo anterior, es evidente que la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa es en esencia una deducción legítima para el contribuyente, toda vez que tomando en consideración su propia naturaleza es en toda la extensión de la palabra una erogación realizada para la consecución de su objeto social.

Lo anterior, encuentra incluso su prueba irrefutable en el hecho de que precisamente la obligación constitucional de participar a los trabajadores de las utilidades generadas en una empresa, sólo surge cuando con motivo de dicha participación de los trabajadores, se generan utilidades. Esto es, si únicamente surge la obligación de repartir utilidades cuando existe utilidad para el patrón, así es evidente que la única finalidad por la que se cubre o paga dicha cantidad es porque a través de ella se propició la generación de dichas utilidades, o en otras palabras resultó una erogación no sólo necesaria, sino obligatoria para la consecución del objeto social, lo que a todas luces demuestra que estamos en presencia de una partida que encuadra totalmente en la figura de la deducción.

A la luz de lo anterior, y atendiendo a la naturaleza propia del impuesto sobre la renta que como ya se ha reiterado con antelación, es el gravar las utilidades que efectivamente percibieron los contribuyentes, la misma ley de la materia prevé un mecanismo de deducciones que no es otra cosa que permitirles a los sujetos pasivos disminuir de sus ingresos gravables, partidas que representan verdaderas erogaciones a su patrimonio y que como tal inciden en su capacidad contributiva.

Esto es, si el impuesto sobre la renta es una contribución que busca gravar el incremento en la riqueza de un contribuyente es evidente que una cantidad que es erogada para la consecución de su objeto social, como lo es la participación de utilidades, no representa de forma alguna un aumento positivo en su patrimonio, muy por el contrario el pago que hace el patrón de esa cantidad se traduce en un detrimento o disminución de sus haberes.

Es evidente entonces, la procedencia del ejercicio de un derecho legítimo de deducción respecto de un rubro o partida como lo es el pago de la participación de utilidades a los trabajadores, concepto que reúne todos los requisitos que una erogación debe reunir para considerarse como deducible, en particular la de ser un gasto

necesario para la consecución del objeto social, esto atendiendo precisamente a su naturaleza y a los principios tributarios.

En otro orden de ideas, el carácter deducible de la participación de utilidades de la empresa, se demuestra igualmente a través de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual reconoce su evidente carácter de partida deducible.

En efecto, el artículo 31, fracción V, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, expresamente autoriza la deducción de los pagos que efectúen los contribuyentes a las personas físicas que les presten un servicio personal subordinado (dentro de los cuales lógicamente está la participación de utilidades).

El artículo señalado textualmente establece lo siguiente:

‘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’.

Del numeral inserto anteriormente podemos válidamente concluir lo siguiente:

1. Se autoriza la deducción de los pagos que efectúen los contribuyentes que a la vez sean considerados como ingresos en los términos del Capítulo I, capítulo que se refiere a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio persona subordinado del Título IV que regula a las personas físicas para efectos del impuesto sobre la renta.

2. Se condiciona el derecho a efectuar dicha deducción al hecho de que se efectúen las retenciones que por el pago de dichos conceptos realicen los contribuyentes y que se cumplan con los requisitos señalados por la ley para el acreditamiento del correspondiente crédito al salario.

Ahora bien, con la intención de evidenciar cuáles son aquellos pagos efectuados por los contribuyentes que según lo dispuesto por el artículo 31, fracción V, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden deducirse de la base gravable de dicho impuesto, es necesario acudir al artículo 110 de dicho ordenamiento que señala 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. (...)’.

Como se puede observar el pago que se realiza por concepto de participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa, es considerado como un ingreso para las personas físicas que lo reciben (trabajadores), por lo que su deducción de la base gravable del impuesto sobre la renta de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción V, segundo párrafo, debiera resultar incuestionable.

Esto es atendiendo a la propia mecánica general de las deducciones establecidas en la Ley del

Impuesto sobre la Renta, la viabilidad de la deducción de las erogaciones que se efectúan por concepto de participación en las utilidades, está expresamente reconocida, ya que dichas disposiciones, es decir, tanto el artículo 31, fracción IV como el 110, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta fijan un derecho a la deducción en la esfera patrimonial del gobernado a partir de las características propias de un gasto o erogación realizado por el particular, es decir, derivado de reconocer como deducibles aquellos pagos que a la vez sean ingresos.

Al respecto resulta aplicable el siguiente criterio:

‘IMPUESTO SOBRE LA RENTA (SISTEMA VIGENTE EN 1963). CUANTIFICACIÓN DE LA UTILIDAD GRAVABLE. DEDUCCIÓN DE LAS CANTIDADES QUE SE ENTREGAN ANTICIPADAMENTE A LOS TRABAJADORES POR CONCEPTO DE PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES’ (Se transcribe).

Del criterio anterior, claramente se desprende que la justificación legal de no permitir la deducción de las erogaciones efectuadas por repartición de utilidades, fue porque dicho ingreso dejó de estar gravado para quien lo recibía; sin embargo, en el caso que nos ocupa, el acto reclamado prohíbe

tomar la deducción de dicho concepto no obstante que el mismo constituye un ingreso acumulable para los trabajadores y por lo tanto es gravado.

De lo hasta aquí expuesto es de concluirse lo siguiente:

- ***Que todo tributo para ser constitucional debe tener por objeto una manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.***
- ***Que en particular el impuesto sobre la renta será constitucional sólo si al determinar la base gravable de dicho tributo se está en posibilidad de restar de los ingresos acumulables los gastos estrictamente indispensables (los gastos que no reflejan su capacidad contributiva).***
- ***Que un gasto estrictamente indispensable, es aquel que está relacionado directamente con la actividad de la empresa y que de no efectuarse se podría entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo (los gastos que no se realizan por voluntad de la empresa).***
- ***Que las erogaciones que se efectúan por concepto de participación en las utilidades de la empresa constituyen un gasto estrictamente indispensable en virtud de que:***

1. Se está obligado a efectuar dicho gasto por mandato constitucional y legal.

2. Es una partida que se eroga para la realización del objeto social.

3. Dicho concepto incluso es reconocido como deducible por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta al ser un ingreso acumulable para el trabajador y por gozar de la misma naturaleza de los salarios.

Del mismo modo, los contribuyentes que tributan bajo el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como es el caso de la quejosa, se encuentran obligados a pagar dicho gravamen de acuerdo con la mecánica prevista en el artículo 110 de dicho ordenamiento, que aritméticamente consiste en restar de sus ingresos acumulables, el monto de las deducciones, es decir, de aquellos gastos estrictamente indispensables para la realización de la actividad empresarial y autorizadas por la ley.

Dentro de las deducciones autorizadas por el artículo 29 de la ley en cuestión, se encuentran los gastos, concepto que no define dicho ordenamiento legal, pero cuyo significado gramatical equivale a ‘acción de gastar’; y gastar es

un verbo transitivo que denota ‘emplear el dinero en una cosa’.

Desde le punto de vista financiero el vocablo ‘gasto’ es aquella cantidad de dinero que un comerciante eroga y que no recupera, es decir, es el dinero que se emplea para sufragar una erogación, misma que nunca recuperará, como por ejemplo, el pago de sueldos, la participación de utilidades, etc.

Así, para fines del impuesto sobre la renta los gastos constituyen partidas deducibles de los ingresos acumulables, según lo ordena el numeral 29 de la ley en cuestión.

De este modo y con relación a lo expuesto en apartados anteriores, en el caso a debate, los pagos por concepto de participación de utilidades a los trabajadores representa un gasto para la quejosa que no recuperará jamás, el cual jurídicamente tiene la naturaleza de salario y que se eroga en cumplimiento a lo dispuesto por el Apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal y por la Ley Federal del Trabajo, razón de más para sostener que se trata de un gasto propio, necesario y obligatorio para el desarrollo de la actividad de la quejosa y por ello debe tratarse como una partida deducible.

Lo anterior es así, pues como se señaló anteriormente, conforme a la fracción IX del Apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal, los trabajadores tienen derecho a participar en las utilidades de las empresas conforme a las reglas en ella contenidas. Adicionalmente, la Ley Federal del Trabajo en sus artículo 117 a 131 regula el derecho de los trabajadores a percibir la participación de utilidades, normas que se traducen en una obligación para los patrones, tan es así que éstos incumplen dichas disposiciones, la propia ley laboral les finca responsabilidades y sanciones, según se aprecia de los numerales 999 y 994, fracción II, de la misma.

En este contexto, el pago de la participación de utilidades a los trabajadores deriva de una obligación constitucional y legal, razón por lo que dicha erogación resulta estrictamente indispensable y por ello debe ser deducible para no afectar la garantía de proporcionalidad establecida en nuestra Constitución.

Efectivamente, si bien los artículos 82 y 84 de la citada Ley Laboral definen al salario como la retribución que paga el patrón al trabajador por su trabajo y que éste se integra por los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones y por

cualquier cantidad que se entregue al trabajador en efectivo, supuesto este último en el que encuadra la participación de utilidades en las empresas, cierto es también que la Ley del Impuesto sobre la Renta le da el mismo tratamiento.

Ello es así, pues conforme al artículo 110 de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta analizado anteriormente, se consideran ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, entre otros conceptos.

Así pues, al prohibir la disposición que se tilda de inconstitucional la deducción de los pagos por concepto de participación de utilidades viola el principio de proporcionalidad de los tributos, en perjuicio de la quejosa, ya que al no permitirle deducir de los ingresos acumulables ese gasto que es estrictamente indispensable para la realización de su actividad empresarial, no hay duda que se le obliga a contribuir sobre una base irreal, lo que provoca que se cause y pague un impuesto sobre la renta que no guarda proporción con su capacidad contributiva.

Resulta aplicable por analogía a lo antes expuesto la siguiente tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

‘RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN V, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO 58, FRACCIÓN IX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL ESTABLECER COMO REQUISITO LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES INFORMATIVAS COMO CONDICIÓN PARA QUE LAS RESPECTIVAS DEDUCCIONES SEAN PROCEDENTES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998) (Se transcribe).

En este sentido, se desprende que en el presente caso al no permitir la disposición que se combate, la deducibilidad de las erogaciones por concepto de participación de utilidades, esta situación afecta jurídicamente a la quejosa al no permitirle ejercer un derecho que por tener la calidad de patrón le corresponde, como es el de restar de sus ingresos acumulables las erogaciones estrictamente indispensables que realiza y, por consiguiente, le produce un menoscabo económico al incrementarse su carga fiscal vía impuesto sobre la renta corporativo; de aquí la violación al principio de proporcional, ya que tratándose de un gasto que debe efectuarse por mandato constitucional, que

incluso es objeto de retención del mismo tributo al percibirlo el trabajador, resulta ilógico e inadmisibile que mi mandante esté impedida para deducirlo.

Dicho de otra manera diferente, al no permitir dicha disposición la deducibilidad de tales erogaciones que gozan de la misma naturaleza de los salarios, el efecto inmediato que se produce es el incremento de la base no guarde proporción con el impuesto que debe cubrir la quejosa, pues es evidente que el exceso del impuesto no corresponde con un signo real de riqueza al calcularlo sobre una base ficticia.

Lo anterior es así, ya que el precepto que se impugna, indebidamente prohíbe el ejercicio de un derecho legítimo de la quejosa consistente en poder restar de sus ingresos acumulables las erogaciones por concepto de participación de utilidades, lo que desatiende a su real capacidad contributiva.

Efectivamente, el artículo 32, fracción XXV, vigente a partir de 2002, contraviene el principio de proporcionalidad pues ahora los contribuyentes, como la quejosa, tendrán la obligación de enterar un impuesto sobre la renta, que no respeta su capacidad contributiva. Esto es, el hecho de que se

limite el derecho a la quejosa a deducir de sus ingresos acumulables los pagos en cita, en si mismo es desproporcional porque la obliga a pagar un gravamen extra sobre una base irreal.

Fortalece lo expuesto la siguiente tesis dictada por ese H. Poder Judicial:

‘RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA, AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS. NO ES LA PERCEPCIÓN DE UN INGRESO SINO LA OBTENCIÓN DE UNA RENTA’
(Se transcribe).

En consecuencia, para que el monto del impuesto sobre la renta del ejercicio a cargo de mi mandante respete la garantía de la proporcionalidad, es imperativo que la cantidad a pagar se determine en función del objeto y las deducciones dentro de las cuales se encuentran los pagos por concepto de la participación de las utilidades a los trabajadores, pues sólo de esta forma se puede medir la auténtica capacidad contributiva de la quejosa.

Cuando sin razón alguna se limita el derecho a los contribuyentes para contribuir de acuerdo a su real capacidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que se viola la garantía de

proporcionalidad, según aparece en el siguiente criterio de la H. Primera Sala:

‘RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARAN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA’ (Se transcribe).

Del precedente anteriormente transcrito, claramente se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que resulta inconstitucional el que se establezcan, para efecto de las deducciones requisitos que no toman en consideración la afectación patrimonial de los contribuyentes lo que obliga al sujeto pasivo del tributo a tener que pagar un impuesto mayor al que le correspondería, lo cual es violatorio de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

Con mayor razón resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad el que se prohíba efectuar la deducción de una erogación que evidentemente afecta patrimonialmente y consecuentemente en

sus garantías constitucionales a los patrones contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En la especie, la fracción XXV del artículo 32 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que dispone que no son deducibles los pagos por la participación de las utilidades a los trabajadores, impide que la quejosa contribuya al Erario Federal con una parte justa y adecuada de sus utilidades o rendimientos, lo que produce el efecto de que entere un impuesto sobre la renta en exceso, violando en su perjuicio el principio de proporcionalidad, pues dicho impuesto no guarda relación alguna con su real situación económica.

Más contundente resulta la violación al principio de proporcionalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues de lo previsto en la fracción XC del artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias del Decreto reclamado, tal disposición sólo revela, por un lado, que finalmente la participación de utilidades a los trabajadores sí es una erogación susceptible de deducirse y, por el otro, el hecho de que se supedite la deducción de la participación en la utilidad de la empresa a que el Ejecutivo estime en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 que la expectativa de crecimiento será superior al 3% del Producto

interno bruto, constituye una cuestión ajena a la relación tributaria, que no destruye o elimina la inconstitucionalidad de la disposición reclamada pues como se ha dicho, para efectos del impuesto sobre la renta, la proporcionalidad tributaria de los sujetos pasivos se mide en función a los ingresos menos los gastos deducibles, de tal manera que si los contribuyentes pagan la participación de utilidades ello constituye una gasto indispensable que necesariamente debe disminuir de sus ingresos, pues justamente el resultado de disminuir o deducir el gasto del ingreso, es el reflejo de la capacidad real para contribuir y, esto, con total independencia de que en tal a cual año, el Ejecutivo declare si el producto interno bruto del país crecerá o no en un porcentaje mayor al 3% del producto interno bruto.

En otros términos, bajo la óptica del legislador, sólo si el Ejecutivo declara que el producto interno bruto del país crecerá en un porcentaje mayor al 3% del producto interno bruto, podrá estar sujeto a consideración el respeto a la garantía de proporcionalidad tributaria de los contribuyentes, puesto que tal vez se podrá deducir la participación de utilidades de la base del impuesto sobre la renta, de lo contrario, si el Ejecutivo estima que la expectativa de crecimiento de la política económica será inferior al 3% del producto interno bruto, tal

garantía no aplica y los pagos por concepto de participación de utilidades no estarán sujetos a considerarse como deducibles de la base del impuesto que nos ocupa, de donde se concluye que dicho supuesto no tiene ninguna aceptación legal ni mucho menos constitucional, ya que sólo demuestra que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al prohibir la deducción del reparto de utilidades, es francamente inconstitucional por violar la proporcionalidad tributaria que toda contribución debe contener, tal y como lo exige la fracción IV del artículo 31 constitucional, violación que sólo quedará restituida cuando ese H. Juzgador otorgue el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa.

En efecto, bajo el inconstitucional criterio del legislador plasmado en la fracción XC del artículo Segundo del Decreto reclamado en sus disposiciones transitorias, si el Ejecutivo estima que la expectativa de crecimiento de la política económica será mayor al 3% del producto interno bruto, para el ejercicio de 2003, será considerada la deducibilidad de los pagos que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente y, en consecuencia si es que se considerara dicho concepto como deducible, pagará una cantidad menor de impuesto sobre la renta, por el contrario,

si la estimación del Ejecutivo del crecimiento económico es menor al 3% del producto interno bruto no podrá deducir dichas cantidades por concepto de participación de utilidades y por ello pagará más impuesto, situación que nada tiene que ver con la capacidad contributiva de mi mandante, ya que es una cuestión totalmente ajena a ella, lo que evidencia la violación que comenten las disposiciones tildadas de inconstitucionales al principio de proporcionalidad tributaria.

Conforme a lo expuesto, y al haberse demostrado la inconstitucionalidad de la disposición reclamada puesto que es claramente violatoria del artículo 31, fracción IV, constitucional lo procedente será conceder a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita.

Lo anterior, para el efecto de que se le permita a la quejosa disminuir el importe de los pagos realizados y que realce en lo futuro a sus trabajadores por concepto de participación de las utilidades de la empresa.

Tercero. *Violenta las garantías constitucionales de mi representada al no examinar las pruebas otorgadas en el presente juicio de amparo. Se declara lo anterior ya que en ninguna parte de la sentencia del Juez a quo las examina sobre su*

valor y las relaciona debidamente con los conceptos de violación invocados en la demanda de amparo; los preceptos legales impugnados y los artículos constitucionales que protegen a mi representada y a todos los mexicanos en contra de los tributos desproporcionales, inequitativos y que no se traduzca en un gasto público. El Juez finalmente, formuló una sentencia que atenta gravemente en contra de las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Como se puede comprobar, de todo lo citado de la sentencia de amparo formulada por el Juez a quo, éste último realizó una deficiente motivación de los resolutivos, así como fundamentó erróneamente los mismos, al no tomar en cuenta las siguientes argumentaciones jurídicas ya expresadas en la demanda de amparo, la ley de la materia, las pruebas otorgadas en el presente juicio y las garantías constitucionales que se estiman violadas.

La norma reclamada resulta ser violatoria del principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que aun cuando el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no será deducible para la determinación del impuesto la participación en las utilidades de los trabajadores,

la fracción XC del artículo Segundo del Decreto reclamado en sus disposiciones Transitorias, establece que dicho gasto podrá ser considerado como deducible siempre y cuando el Ejecutivo 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.

En virtud de lo anterior, la quejosa considera que las disposiciones en comento son inconstitucionales de conformidad con lo siguiente:

A. Primeramente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política consagra, entre otras garantías a favor del gobernado, que las contribuciones deben ser creadas mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

En ese sentido, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con el artículo antes citado, para que se cumpla con el principio de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) *Que la contribución se encuentre establecida en la ley*
- b) *Que sea proporcional y equitativa*
- c) *Que se destinen al pago de los gastos públicos.*

Es por ello, que los principios señalados representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo, por lo que si falta cualquiera de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV, constitucional.

De igual manera la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también son unánimes en señalar que para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria es necesario que en la Ley se establezca con toda certeza y precisión los elementos que la integran, tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En efecto, este principio ha sido reiteradamente reconocido por nuestro Máximo Tribunal, como lo señaló en la tesis jurisprudencial 168 publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-

96, Primera Parte, página 173 que se transcribe a continuación:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL’ (Se transcribe).

Así, entonces, es claro que cualquier disposición tributaria que no defina o regule con toda precisión el alcance y demás elementos de la obligación tributaria a cargo de los sujetos, dando margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, resulta contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Esto es, como lo ha sostenido de manera unánime tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, todos los elementos sustantivos de una contribución, tales como el sujeto, la hipótesis de causación, el objeto, la base, la tasa, el lugar y época de pago deben estar regulados de manera precisa por la Ley en su sentido formal y material de tal suerte que tanto a los gobernados como a las autoridades no quede otra labor que la de aplicarla.

En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de

los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que éstos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

Así el principio de legalidad tributaria exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de tal forma por la Ley, a fin de no dar margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

En estos términos es evidente que la deducibilidad de un gasto o erogación para la determinación del impuesto a cargo de los contribuyentes no puede estar condicionada a una declaratoria de una expectativa de crecimiento que determine el Ejecutivo.

De la misma forma, en el caso en particular, la fracción XC del artículo Segundo Transitorio del Decreto reclamado en sus disposiciones Transitorias viola en perjuicio de la quejosa la garantía de legalidad, toda vez que condiciona la posibilidad de considerar como deducible un gasto efectuado por los patrones a una declaratoria de una expectativa de crecimiento que determine el Ejecutivo.

En efecto, la fracción XC del artículo Segundo del Decreto reclamado en sus disposiciones transitorias textualmente establece:

‘Disposiciones transitorias.

2. 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.

De la transcripción anterior, claramente se desprende que la fracción XC del artículo Segundo de referencia, transgrede los principios de legalidad tributaria y certeza jurídica consagrados por los artículos 31, fracción IV y los numerales 14 y 16 todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, como se puede apreciar, la fracción XC de la disposición reclamada condiciona la consideración de la deducibilidad de la participación de las utilidades a un factor que

además de ser ajeno a la situación fiscal de la quejosa, es determinado o estimado por el Ejecutivo, como lo es el hecho de que se estime que el producto interno bruto de México crezca en más de un 3% para el 2003, situación que incide directamente en la base gravable del impuesto sobre la renta, aspecto que evidencia que se está dejando al arbitrio de una autoridad administrativa la fijación de un elemento que incide en la base del impuesto sobre la renta y esto viola el principio de legalidad tributaria, pues significa que la determinación de unos de los elementos del tributo como es la base, está a cargo de un órgano diferente al que tiene la facultad de fijarlos, o sea, el Poder Legislativo.

La inconstitucionalidad que aquí se plantea es clara, partiendo de la base de que el principio de legalidad tributaria consiste en que los caracteres esenciales del impuesto como es la forma, contenido, determinación y alcance de la obligación tributaria, necesariamente deben consignarse de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactotas ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular o dependa la determinación de un tributo de factores ajenos y que afectan en forma directa y arbitraria la capacidad contributiva de los gobernados.

En este sentido, resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial:

‘GARANTÍA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR’ (Se transcribe).

En otras palabras, para cumplir, con los principios de legalidad y certidumbre de las disposiciones fiscales, la ley impositiva debe determinar con toda precisión, cuáles son y qué debe entenderse por sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, de tal suerte que los gobernados tengan plena certeza de cómo cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Luego entonces, dichos elementos no pueden quedar el arbitrio, discreción o interpretación de una autoridad administrativa. Por ello, es que en el caso a estudio evidentemente se violan, en perjuicio de mi representada, los principios de legalidad y certeza tributarios toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta está sujetando la deducibilidad de la participación de utilidades que paga a sus trabajadores y que incide en la base del impuesto sobre la renta, a una cuestión que está a cargo de un órgano administrativo, además de ser ajena a la relación fiscal y a su verdadera capacidad contributiva, como lo es la estimación del crecimiento económico de México, de modo

que al supeditar la base del tributo del caso, a un elemento extraño a la relación tributaria y no ser el Poder Legislativo quien está fijando los elementos de la tributación, se está en presencia de un precepto a todas luces inconstitucional, pues viola el principio de legalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, constitucional. De ahí que proceda conceder el amparo a la quejosa.

En efecto, la fracción XC del artículo Segundo del Decreto reclamado en sus disposiciones transitorias, deja al arbitrio de una autoridad diferente al legislador para que caprichosamente afecte la base del impuesto sobre la renta de los contribuyentes como la quejosa, respecto de sus erogaciones que realiza a favor de sus trabajadores por concepto de participación de las utilidades, en tanto que condiciona la consideración de la deducibilidad de dichas cantidades, a que el Ejecutivo estime que la expectativa de crecimiento económico de México para el ejercicio de 2003, sea superior al 3% del producto interno bruto, situación que es totalmente ajena a los elementos esenciales que exige el principio de legalidad tributaria, por lo que al acondicionar la disposición transitoria que se combate el derecho a la deducibilidad de los pagos de participación de utilidades a dicha declaratoria por parte del Ejecutivo, está dejando al arbitrio de éste la determinación de la base

gravable, lo que hace notoria la violación al principio de legalidad tributaria en perjuicio de la quejosa.

Ahora bien, si como se ha mencionado, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, como la quejosa, sólo se mide en función de la generación de ingresos menos las deducciones, es francamente inconstitucional que una deducción legítima como es el pago de participación en las utilidades, quede condicionada a un elemento totalmente ajeno a la relación tributaria, como lo es que el Ejecutivo declare que estima que la expectativa de crecimiento será superior al 3% del producto interno bruto.

Máxime que en la ley reclamada no se dice qué autoridad fija ese criterio, ni mucho menos regula los parámetros o circunstancias que se utilizan para obtener los criterios de política económica, por lo que tal estimación de expectativa de crecimiento es una simple opinión del Ejecutivo, plasmada en un documento que no tiene sustento legal alguno, que no es dictaminado ni validado por el Poder Legislativo.

En virtud de lo anterior no hay duda de la inconstitucionalidad de las disposiciones

reclamadas, pues la quejosa queda en total estado de incertidumbre jurídica para determinar la base del impuesto, debido a que ésta será determinada al arbitrio de la autoridad administradora, que es justamente lo que se trata de evitar con el principio de legalidad tributaria, por lo que es notoria la violación a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, constitucionales.

Ello es así, pues la ley es omisa en señalar la autoridad que se encargará de la estimación del crecimiento económico del país, qué método utilizará, si lo dará a conocer, cuándo lo informará, si dicha autoridad está facultada por el Congreso de la Unión para estos efectos, la razón por la que se condiciona esta consideración de deducibilidad a factores totalmente externos a la relación tributaria, etc.

Apoya lo expuesto los siguientes criterios que a continuación se transcriben:

‘IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY’ (Se transcribe).

‘LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A

DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY' (Se transcribe).

Asimismo, es de reiterarse que el principio de legalidad tributaria se refiere a que todo tributo debe poseer una certeza en sus elementos constitutivos (sujeto, objeto, tasa o tarifa y época de pago). En tales condiciones, el legislador al crear una ley fiscal, está obligado de manera ineludible e irrestricta a establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo y no hacerlos depender de situaciones ajenas, internas y externas, así como de variables económicas que nada tienen que ver con la situación fiscal de los gobernados como la quejosa, y esto es precisamente lo que en el caso acontece, pues que un derecho a deducir erogaciones como es el pago de la participación en las utilidades dependa de una estimación de la autoridad administrativa del crecimiento económico, cuya información muchas de las veces es inexacta y por lo mismo no confiable para considerarla en el pago de contribuciones, deja en total estado de indefensión a mi mandante.

Lo anterior es completamente indebido porque es de explorado derecho que las autoridades sólo pueden hacer lo que les está permitido, de modo tal que si el legislador es la única autoridad que

constitucionalmente puede señalar cuáles son los elementos integrantes de los tributos, es inconstitucional que aquí se permita que sea una autoridad diversa al legislativo quién fije los elementos de la base de la tributación y más cuando la disposición transitoria que se combate no prevé cómo, cuándo y la forma en que dará a conocer a los gobernados el Ejecutivo la expectativa del crecimiento a que se refiere, luego entonces, queda clara la violación al principio de legalidad tributaria en que incurren las disposiciones que se reclaman.

El Pleno de nuestro más Alto Tribunal emitió jurisprudencia que claramente sostiene que ninguna autoridad diferente al Legislativo, puede determinar uno de los elementos de los tributos. Tesis 27/1995, Novena Época, visible en la Gaceta y Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de octubre de 1995, página 52, que es del tenor siguiente:

‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE)’ (Se transcribe),

Robustece lo expuesto la siguiente jurisprudencia dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, agosto de 1999, Novena Época, página 48, cuyo texto es el siguiente:

‘RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UN ÓRGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO (CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL’ (Se transcribe).

De todo lo anterior es de concluirse que al establecer el artículo Segundo del Decreto reclamado en sus disposiciones transitorias que la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades será considerada siempre y cuando el Ejecutivo estime que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 será superior al 3% del producto interno bruto, violenta la legalidad y seguridad jurídica de la empresa quejosa.

Porque al tratarse dicha deducibilidad de un elemento que conforma la base del impuesto sobre la renta, de tal suerte que la procedencia de la deducción arrojará como resultado una menor cantidad de impuesto a pagar; pero si por el contrario, la citada expectativa económica no se llega a producir o simplemente la entidad correspondiente, cualquiera que sea no la llega a determinar, la empresa quejosa no podrá modificar su base gravable con esta deducción y por lo tanto, no tributará con arreglo a una ganancia real, sino a una ficticia originada con motivo de una declaratoria de una simple opinión del ejecutivo, aspecto que se traduce en dejar en manos del Ejecutivo la determinación de la base del impuesto sobre la renta en tratándose de una deducción que legalmente debe operar por tratarse de un gasto o erogación legítimo de retribución a los trabajadores que tienen su base en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), de nuestra Carta Magna, lo cual propicia que al no ser deducible este gasto o erogación, la empresa quejosa no esté pagando el impuesto sobre la renta con base en su capacidad contributiva reflejada en su renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables las deducciones legales que reflejen su verdadera capacidad de pago.

C. No obstante que el hecho de que se establezca que e considerará la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades, sólo si el Ejecutivo declarar que estima que la expectativa de crecimiento para el ejercicio de 2003, será superior al 3% del producto interno bruto, viola la garantía de legalidad tributaria por la incertidumbre que esto causa al gobernado, aunado a este hecho, la disposición reclamada viola el principio de legalidad tributaria, por establecer otra incertidumbre para el gobernado.

En efecto, suponiendo que en el más optimista de los escenarios el Ejecutivo declarara que estima que la expectativa económica para 2003, será superior al 3% del producto interno bruto y diera a conocer oportunamente tal dato a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, de cualquier manera dichos sujetos pasivos del tributo no tendrían la certeza de que los pagos que efectuaron por concepto de repartición de utilidades a sus trabajadores sería deducible, lo cual se traduce en una clara violación al principio de legalidad tributaria.

Para efecto de clarificar lo anterior resulta conveniente transcribir el precepto reclamado el cual establece lo siguiente: (Se transcribe).

De la transcripción anterior, claramente se desprende la incertidumbre que se produce para los gobernados la disposición en comento, ya que aunque se actualice el supuesto establecido en dicho numeral (que el Ejecutivo declare que estima un crecimiento económico mayor al 3% del producto interno bruto), además de los señalado anteriormente, no se tiene la certeza de poder tomar la deducción de las utilidades repartidas entre sus trabajadores, ya que dicho dispositivo, establece que en caso de que se actualice dicho supuesto aún así los gobernados están sujetos a que el Legislativo, entonces considere si dicha partida será deducible o no.

No estableciéndose desde luego cuando es que se considerará si el concepto en comento será deducible, cuando y como se dará a conocer a los gobernados, etc., lo cual evidentemente viola el principio de legalidad tributaria y certeza jurídica.

*Por lo tanto y por todo lo anteriormente expuesto, solicito atentamente se modifique la sentencia de amparo dictada por la C. Juez Tercero de Distrito del Estado de Yucatán, en el expediente del juicio de amparo indirecto no. ***** abierto a nombre de la quejosa ‘*****’, S.A. DE C.V.’, el día 11 de noviembre del año en curso y se otorgue el amparo*

y la protección de la justicia federal a mi representada.”

TERCERO. Es innecesario el estudio del **primer agravio** formulado por la parte recurrente, en virtud de que independientemente de su contenido, lo cierto es que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte de oficio que, en la especie, se actualiza una diversa causa de improcedencia de aquélla que analizó el Juez del conocimiento, respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

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

En este tenor, no es óbice a la consideración precedente, la circunstancia de que el Tribunal Colegiado al dictar el acuerdo de fecha nueve de diciembre de dos mil tres, en el amparo en revisión número R.A. 500/2003, hubiere señalado que correspondía a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación el análisis de la inconstitucionalidad planteada 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, toda vez que el órgano jurisdiccional de referencia realizó dicha determinación sin examinar, previamente, la procedencia del juicio de garantías en contra de dichas normas

jurídicas; asimismo, cabe señalar que la circunstancia de que el presente asunto se encuentre en grado de revisión, tampoco constituye impedimento para el análisis de tal figura, en atención a que el principio que orienta la procedencia del juicio de garantías lo permite, al ser ésta una cuestión de orden público y no haber **sido materia de análisis** en los términos que más adelante se detallarán por parte tanto del Juez de Distrito del conocimiento, como del Tribunal Colegiado respectivo.

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

“IMPROCEDENCIA. ESTUDIO OFICIOSO EN EL RECURSO DE REVISIÓN DE MOTIVOS DIVERSOS A LOS ANALIZADOS EN LA SENTENCIA COMBATIDA. Es cierto que las consideraciones expuestas en la sentencia recurrida, que no son impugnadas en vía de agravio por el recurrente a quien perjudican, deben tenerse firmes para seguir rigiendo en lo conducente al fallo, pero esto no opera en cuanto a la procedencia del juicio de amparo, cuando se advierte la existencia de una causa de improcedencia diferente a la que el juzgador de primer grado estimó actualizada o desestimó o, incluso, de un motivo diferente de los apreciados en relación con una misma causa de improcedencia, pues en este caso, el tribunal revisor debe emprender su estudio de oficio, ya que sobre el particular sigue vigente el principio de

que siendo la procedencia de la acción constitucional de orden público, su análisis debe efectuarse sin importar que las partes la aleguen o no, y en cualquier instancia en que el juicio se encuentre, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo. Este aserto encuentra plena correspondencia en el artículo 91 de la legislación de la materia, que establece las reglas para resolver el recurso de revisión, entre las que se encuentran, según su fracción III, la de estudiar la causa de improcedencia expuesta por el Juez de Distrito y, de estimarla infundada, confirmar el sobreseimiento si apareciere probado otro motivo legal, lo que patentiza que la procedencia puede examinarse bajo supuestos diversos que no sólo involucran a las hipótesis legales apreciadas por el juzgador de primer grado, sino también a los motivos susceptibles de actualizar esas hipótesis, lo que en realidad implica que, a pesar de que el juzgador haya tenido por actualizada o desestimado determinada improcedencia, bien puede abordarse su estudio bajo un matiz distinto que sea generado por diversa causa constitucional, legal o jurisprudencial, o aun ante la misma causa por diverso motivo, pues no puede perderse de vista que las causas de improcedencia pueden actualizarse por diversos motivos, por lo que si el inferior estudió sólo alguna de ellas, es dable e

incluso obligatorio que se aborden por el revisor, pues al respecto, no existe pronunciamiento que pueda tenerse firme.”

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

En este tenor, se invoca de oficio la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el artículo 80, interpretado éste último a *contrario sensu*, ambos numerales de la Ley de Amparo, respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disposición legal que se precisó como acto reclamado en la demanda de garantías.

Pues bien, en el caso concreto se reclamó en el juicio de amparo indirecto la constitucionalidad de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, por estimarlo, entre otras cosas, violatorio de la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

(...)

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

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

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

“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU

APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría

combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo

contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro”.

En esta tesitura, de declararse la inconstitucionalidad del artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los alcances de la concesión del amparo consisten en que dicho precepto no se aplique a la parte quejosa; así, en el caso a estudio no se podrían concretar a favor de la promovente del juicio de garantías los efectos de la concesión del amparo, en los términos del artículo 80 de la ley de la materia, porque lejos de favorecerla, le ocasionaría un perjuicio evidente, toda vez que si en el numeral impugnado se prevé la posibilidad de deducir las cantidades que erogue la persona moral por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y dicho numeral fuera declarado inconstitucional por virtud de la sentencia dictada en el juicio de garantías, ello se traduciría en que lo previsto en ese numeral fuera inaplicable para la sociedad mercantil quejosa que promovió el juicio de garantías.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis de jurisprudencia número P./J. 90/97, publicada en la página 9, Tomo VI,

diciembre de 1997, del Semanario Judicial de la Federación, la cual es del tenor siguiente:

“IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SE ACTUALIZA CUANDO EXISTE LA IMPOSIBILIDAD JURÍDICA DE QUE SE PRODUZCAN LOS EFECTOS RESTITUTORIOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA QUE, EN SU CASO, SE DICTE. De acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la Ley de Amparo y en la tesis de jurisprudencia número 174, publicada en la página 297 de la Octava Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1975, con el texto siguiente: ‘SENTENCIAS DE AMPARO.- El efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo, es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él se deriven’; y en virtud de que el juicio de garantías debe tener siempre una finalidad práctica y no ser medio para realizar una actividad meramente especulativa, para la procedencia del mismo es menester que la sentencia que en él se dicte, en el supuesto de que sea favorable a la parte quejosa, pueda producir la restitución al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, de manera que se restablezcan las cosas al estado que guardaban antes de la violación cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, o cuando sea de carácter

negativo (o constituya una abstención), se obligue a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija”.

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

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

“LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUEL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL. Respecto de la omisión del legislador ordinario de dar cumplimiento al mandato constitucional de expedir determinada ley o de reformar la existente en armonía con las disposiciones fundamentales, es improcedente el juicio de garantías, de

conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con lo establecido en los artículos 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 76 de la citada legislación ordinaria, en virtud de que, según el principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, es decir, a legislar, pues esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley que es una regla de carácter general, abstracta y permanente, la que vincularía no sólo al peticionario de garantías y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo que es inconcuso resultaría apartado del principio de relatividad enunciado.”

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

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

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

(...)

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

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

“CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY. Si el mismo quejoso sostiene que la ley o reglamento que reclama, es anticonstitucional, es ilógico que pretenda que dicha ley o reglamento tenga efectos

en su beneficio; pues a tanto equivale como a pretender que se revista de fuerza constitucional a leyes que están en abierta pugna con la Carta Federal.”

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

Por tanto, procede confirmar el sobreseimiento decretado en el juicio que realizó el Juez del conocimiento en la resolución impugnada, respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, aun cuando por diverso motivo.

De acuerdo a lo expuesto, es conveniente señalar que, por virtud del sobreseimiento decretado en el juicio respecto de la disposición transitoria impugnada, fue correcto que el Juez del conocimiento no analizara los conceptos de violación que sobre el

particular hizo valer la sociedad mercantil quejosa en la demanda de garantías, toda vez que al actualizarse el supuesto de mérito, existe impedimento legal para el juzgador de examinar el fondo de la cuestión efectivamente planteada.

CUARTO. Por otra parte, en los **agravios segundo y tercero** la parte recurrente aduce, en esencia, lo siguiente:

- Contrariamente a lo que se afirma en el fallo impugnado el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, está desconociendo un derecho legítimo que le asiste al contribuyente, en particular el de hacer deducible una obligación constitucional que constituye un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social, motivo por el cual se considera que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Corroborar lo anterior que en la fracción XC del artículo Segundo del Decreto, el propio legislador reconoce que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un gasto, que bajo ciertas condiciones puede ser deducible.

Asimismo, el precepto jurídico de mérito es inequitativo porque la erogación en cuestión constituye un gasto para el patrón similar a los salarios, los cuales conforme al artículo 31, fracción V, de la Ley de la materia sí son considerados para disminuirlos o deducirlos de la base gravable.

- El artículo Segundo Transitorio, fracción XC, del Decreto reclamado viola la garantía de legalidad tributaria al condicionar la posibilidad de deducir el gasto que implica el reparto a los trabajadores de las utilidades de una empresa a una declaratoria de una expectativa de crecimiento que determine el Ejecutivo, esto es, deja al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del gravamen.

En primer término, cabe señalar que el segundo argumento planteado por la sociedad mercantil recurrente no será objeto de estudio en la presente resolución, en atención a que respecto de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta se ha decretado el sobreseimiento en el juicio en el considerando que antecede.

Ahora bien, se considera infundado el agravio elaborado en el sentido de que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos viola los principios tributarios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal de conformidad con las siguientes anotaciones.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un derecho de aquéllos para percibir una parte de los resultados del proceso económico de producción y distribución de bienes y servicios, cuyo principio fundamental consiste en regular el justo equilibrio económico y social.

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

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

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

En este contexto, debe apreciarse que la participación de los trabajadores en las utilidades es un derecho reflejo de la obligación que tiene el empresario de compartir con sus trabajadores la utilidad de la empresa, toda vez que ésta es el producto de la unión entre el elemento activo (el trabajo) y el pasivo (el capital), en tanto que las diversas erogaciones efectuadas por el patrón, como son los salarios, rentas, adquisiciones, inversiones, intereses, etcétera, constituyen el precio por concepto de realizar esta fuente de ingresos.

Por ello, se trata de un deber de justicia social, una directriz que el legislador consideró para la consecución de la igualdad material por medio de la redistribución de la riqueza, basándose en la idea de que toda persona tiene derecho a participar de la utilidad que contribuyó a crear, luego, es un derecho de carácter colectivo, el cual, como todos los de su naturaleza, se traduce en un beneficio individual, lo primero porque el derecho corresponde

originariamente a la comunidad obrera, que es la que puede defenderlo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, exigiendo se ponga a su disposición la suma de dinero que le pertenezca, y lo segundo porque su disfrute se realiza por cada uno de los trabajadores en la parte proporcional que le corresponda.

Históricamente, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se concibe también como un producto de la lucha de clases y del movimiento obrero positivizado en la Constitución de mil novecientos diecisiete, la primera en el siglo XX en incluir derechos de carácter social. En el artículo 123 de nuestra Carta Magna se prevén los reclamos del sector que impulsó el movimiento revolucionario, teniendo como principio rector la dignidad del trabajador como persona, para mejorar su nivel de vida y las condiciones de trabajo, que trae consigo la exigencia de un trato igualitario y respetuoso, lo cual se logra sin convertir a la figura de la participación en las utilidades de una empresa en una especie del contrato de sociedad, toda vez que el trabajador no soporta las pérdidas como lo haría un socio normal.

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

En atención a su fuente, es un deber legal, en oposición a consensual, ya que la obligación está impuesta en la fracción IX

del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los numerales 117 a 130 de la Ley Federal del Trabajo y en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tanto, no surge del acuerdo de voluntades de las partes que se establece en los contratos colectivos.

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

En estos términos, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, en tal virtud, cualquier persona física o moral que reúna dichas características está obligada a participar a sus trabajadores de las utilidades que obtenga.

Respecto de la cantidad base sobre la cual se establece el porcentaje repartible es de *quantum* fijo en oposición a *quantum* indeterminado, esto es así, toda vez que con antelación se prevé el porcentaje sobre el que la utilidad de la empresa se va a repartir, apreciándose que, en el caso, dicho porcentaje se fija en términos del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, por medio de la Comisión Nacional de Reparto de Utilidades, cuya última

resolución, vigente en la actualidad, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis, misma que en los resolutivos primero y segundo dispone:

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

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

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

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

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

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

b) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.

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

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

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

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

b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 39, 40 o 41 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.

c) El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyó o que los hubiera

reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.

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

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

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

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

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

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El citado precepto constitucional prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable que al efecto establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la que está precisada en su

artículo 10. En consecuencia, el hecho de que el artículo 16 de la ley citada señale un procedimiento y conceptos diversos a los previstos en dicho numeral para efectos de la determinación de la base gravable en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al obligarse a las personas morales a otorgar esa participación sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.”

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

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

1. Las personas morales se encuentran obligadas a determinar, por una parte, **la base gravable para efectos del entero del impuesto sobre la renta en términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta** y, por otra, la renta gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 16 y 17, último párrafo, del ordenamiento legal en comento.

2. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que el legislador federal carece de facultades para establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas puede ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la ley de la materia, esto es, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente, en la tesis de jurisprudencia número P./J. 76/99, cuyo rubro es: **“RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”**

3. De igual forma la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la renta gravable que debe tomarse en consideración para efecto de determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que ese es el precepto jurídico que regula las bases para determinar la utilidad fiscal o renta del contribuyente y a la cual se debe aplicar la tasa del impuesto, por lo que al obligarse a las personas morales a otorgar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, de conformidad con las tesis de jurisprudencia P./J. 48/99 y P./J. 75/99, cuyos rubros son: **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE”** y **“RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA**

FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).”

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

Por la forma de pago, es inmediata, en oposición a diferida, adelantada o mixta, en atención a que la participación debe pagarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba presentarse la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio correspondiente (artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo), y no debe ser objeto de retención para colocación en inversiones, fondos de jubilación o pensiones, etcétera.

En cuanto al número de beneficiarios es tanto restringida como universal, toda vez que la utilidad repartible (10% de las utilidades de las empresas) se dividirá en dos partes iguales, siendo la primera repartida por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año independientemente del monto de los salarios, y la segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año. Para los efectos de la participación de cada trabajador, se toma como

salario la cantidad que perciba éste en efectivo por cuota diaria, motivo por el cual no se computan las restantes prestaciones que perciba el trabajador por concepto de trabajo extraordinario, ya que resultaría extraordinariamente difícil y podría prestarse a numerosos errores, la determinación del valor que deba atribuirse a las prestaciones en especie que se entreguen a los trabajadores (artículos 123, 124 y 125 de la Ley Federal del Trabajo).

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

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

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

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

En este contexto, resulta necesario establecer que dicha participación debe concebirse como un suplemento al salario, es decir, que se añade a éste a fin de mejorar el nivel de vida del trabajador, motivo por el cual, no es factible considerar que constituye en sí mismo el salario del

trabajador, pues de afirmar lo contrario, podría pensarse que de no existir utilidades en una empresa válidamente podría disminuirse el salario del trabajador, teniendo que soportar éste las pérdidas de la empresa; así las cosas, la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa se encuentra condicionada, como su nombre lo indica, a la obtención de utilidades de la negociación, en tanto que, el salario, entendido como la retribución que debe pagar el patrón al trabajador, tiene como elementos característicos la fijeza y la seguridad.

De todo lo anteriormente expuesto, claramente se desprende que los salarios y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, desde la perspectiva sociológica, económica y del Derecho Laboral, no pueden ser considerados como conceptos similares, en atención a que sus presupuestos y fines son distintos.

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

Ahora bien, **la sociedad mercantil quejosa, hoy recurrente**, esencialmente, manifiesta que contrariamente a lo que se afirma en el fallo impugnado el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, está desconociendo un derecho legítimo que le asiste al contribuyente, en particular el de hacer deducible una obligación constitucional que constituye un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social, motivo por el cual se considera que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

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

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

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

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

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

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

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

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

En este tenor, para determinar la observancia del órgano creador de las normas al principio de proporcionalidad, concretamente, en lo relativo a que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, los criterios que debe observar aquél varían atendiendo al objeto, naturaleza y características especiales del gravamen en cuestión, esto es, considerando la

manifestación de riqueza que detentan los particulares, que puede ser: la obtención de ingresos o utilidades, la propiedad en patrimonio o capital, la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.

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

En efecto, conforme a las normas de derecho común la **capacidad económica** de una persona se identifica plenamente con su haber patrimonial, en consecuencia, todas las modificaciones positivas que en éste se sufran representan un aumento o mejora de esa capacidad (supuesto que se actualiza cuando la cantidad de todos los bienes y derechos, susceptible de valorarse en dinero, exceden el monto total de las obligaciones), en tanto que todas las pérdidas y gastos que se produzcan en aquél, significa una disminución o menoscabo de esa capacidad (lo cual acontece cuando el monto total de las obligaciones, susceptibles de valorarse en dinero, exceden a la cantidad de todos los bienes y derechos del particular); lo anterior, en la rama del Derecho Fiscal, no es posible trasladarse en los mismos términos al concepto de **capacidad contributiva** del sujeto pasivo de la relación tributaria, en atención a que aquélla, se identifica con lo que podría llamarse un **“haber patrimonial**

calificado”, debido a que en el sistema tributario mexicano no todos los ingresos, ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración como parámetro de la riqueza de un contribuyente y, por tanto, para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir al gasto público.

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

Así, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se observa que la capacidad contributiva del sujeto se aprecia de manera distinta a la capacidad económica de éste, toda vez que algunos ingresos, gastos o pérdidas del contribuyente no se toman en cuenta para determinar el objeto y la base gravable del tributo, lo cual acontece por razones de carácter económico, jurídico y/o social, criterios de suma relevancia que el legislador ordinario considera para proceder a la exclusión o inclusión de determinados ingresos, gastos y/o pérdidas al determinar la capacidad contributiva de las personas que se ubican dentro de las hipótesis que la ley señala como hecho generador del gravamen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

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

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

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por

utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

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

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

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

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

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

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

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

IV. Las inversiones.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.”

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

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

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

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

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

IV. Los gastos de representación.

V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje,

alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.

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

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en

territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

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

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

VI. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de

riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los intereses devengados por préstamos o por adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos. Se exceptúa de lo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

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

de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

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

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

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

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

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

o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

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

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

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

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

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

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

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

Las pérdidas por enajenación de acciones que se puedan deducir conforme al párrafo anterior, así como las pérdidas por las operaciones financieras derivadas mencionadas en el citado párrafo, no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo

rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá.

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

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

XX. El 50% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

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

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

XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, ubicados en territorios con regímenes fiscales preferentes salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

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

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

derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

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

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

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

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

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

Por otra parte, de la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 1º, 29 y 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en principio, el sistema de tributación no incluye la posibilidad de que se efectúen deducciones, en tanto que es deber del contribuyente cumplir con la obligación fiscal sobre **“la totalidad de ingresos que obtenga”**; no obstante, los dos últimos numerales son de naturaleza permisiva (el sujeto tiene derecho a realizar el acto prescrito en la norma o dejar de hacerlo, es decir, se otorga una opción al contribuyente) al establecer que de los ingresos se deduzcan ciertas erogaciones que realice la persona moral; en este tenor, el legislador incluye la posibilidad de que el sujeto pasivo de la relación tributaria disminuya de sus ingresos acumulables, por razones de índole económico, jurídico y/o social, determinadas cantidades, siempre y cuando se cumplan con diversos requisitos, a los que sujeta la procedencia de esa prerrogativa, pues por medio de ésta se le permite disminuir la utilidad fiscal del contribuyente y, en consecuencia, la base gravable sobre la que se aplicará la tasa que determinará el impuesto a pagar.

Asimismo, el creador de la norma considerando criterios jurídicos, económicos y/o sociales, en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prohíbe que para la determinación de la base gravable de las personas morales sean susceptibles de disminuirse de los ingresos acumulables erogaciones que, si bien, pueden llevar a cabo las sociedades mercantiles, las excluye por no reunir los requisitos que para tal efecto prevé el artículo 31 de la ley de la materia o atendiendo a criterios de carácter jurídico, económico y/o social, conceptos dentro de los cuales se

encuentran: los pagos del impuesto sobre la renta e impuesto al activo a cargo del propio contribuyente, los gastos: que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles; los gastos de representación; de viajes y viáticos; las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a los trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

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

En este orden de ideas, es menester señalar que, contrariamente a lo argumentado en esencia por la parte

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

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

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

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

Como lo apunta el párrafo citado, la indispensabilidad en las deducciones constituyen el principio rector de éstas en términos del artículo 31, fracción I, de la ley de la materia, así los gastos deducibles permitidos por la Ley a los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos, entre los cuales se encuentra, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial; la concepción genérica de este requisito, que el legislador estableció en el precepto jurídico en comento, es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de **"estrictamente indispensables"**; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De ello se sigue que los gastos a que alude la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, de donde se infiere que en este supuesto, el legislador únicamente podría excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existieran motivos de carácter jurídico, económico y/o social, que justificara ese proceder.

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

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

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

El artículo 123, constitucional, dispone en lo conducente:

"Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil, al efecto se

promoverán la creación de empleos y organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De lo anterior deriva que las utilidades que corresponden a los trabajadores se toman de las ganancias (utilidad fiscal) generadas por la empresa y no así de los ingresos que obtiene con motivo del ejercicio de su actividad, de ahí que los pagos

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

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

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá

de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

Luego, si el objeto del impuesto sobre la renta empresarial son todos los ingresos que obtiene la persona moral durante el

ejercicio fiscal, entonces es evidente que las erogaciones, que en su caso, son susceptibles de deducción para la determinación de su base gravable (utilidad fiscal), son aquéllas que aplica directamente a los referidos ingresos con el fin de obtener utilidades mediante la realización de su objeto social, y en esa medida, el reparto de utilidades no puede estimarse como un gasto necesario para los fines de la actividad de la empresa, pues en realidad se trata de una aplicación o distribución de las ganancias generadas en el ejercicio fiscal de que se trate, sin que obste a lo anterior que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señale que la participación de los trabajadores en las utilidades no constituye en sí misma una distribución de utilidades.

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

“Artículo 11. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas

a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

(...)

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley.

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

(...)

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

(...).”

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

que no provienen de su cuenta de utilidad fiscal neta, por lo que, lo preceptuado por el referido numeral en el sentido de que ***“para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresa”***, no implica que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa no constituya en sí misma una distribución de utilidades.

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

Esto es, lo previsto en la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto señala que para que sean procedentes las deducciones autorizadas por ley, deben ***“ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”***, no debe entenderse en el sentido de que todos los gastos necesarios para los fines de la actividad de la persona moral son deducibles para la determinación de su base

gravable, pues no debe soslayarse que sólo constituye un requisito de procedencia para las deducciones que de manera limitativa prevé el artículo 29 del referido ordenamiento legal, habida cuenta que éste no autoriza la deducción de todos los **“gastos”** de la empresa, ya que expresamente señala que únicamente serán deducibles **“los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones”**.

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

Por otra parte, contrario a lo que pretende demostrar la sociedad mercantil recurrente, en el sentido de que lo dispuesto en el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es inconstitucional, ya que inclusive la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa será deducible para los ejercicios fiscales de dos mil dos y dos mil tres **“en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales**

de política económica, para el ejercicio de 2003, estimen un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto”, cabe señalar que ello no implica que en atención al principio de proporcionalidad tributaria deba, necesariamente, autorizarse la deducción del reparto de utilidades a la clase obrera en la determinación de la base gravable de la persona moral empleadora, toda vez que como ya se ha mencionado, las deducciones autorizadas por la ley, se traducen en un beneficio del contribuyente que tiene por objeto disminuir su carga fiscal, por razones de índole jurídico, económico o social, más no constituye una obligación para el legislador de establecerlo de esa manera invariablemente en cualquier caso.

En consecuencia, 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:

- 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 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.

- 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.
- 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:

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

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

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

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

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el criterio de que el principio de equidad tributaria, consiste en la igualdad ante la misma ley fiscal de los sujetos pasivos de un gravamen, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pagos, por tanto, autoriza un trato desigual para quienes, precisamente, se colocan en una situación distinta frente a la ley; en otras palabras, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del tributo que se ubiquen en una situación diversa.

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

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio

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

En este tenor, si la equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que en esas circunstancias deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la misma hipótesis de

causación, asimismo, un trato diverso a los sujetos que se ubiquen en una situación diferente, se considera que el planteamiento hecho valer por la parte recurrente es infundado, en virtud de que como se ha mencionado al inicio del presente considerando, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el salario, aun cuando son ingresos que percibe la persona física por la prestación de un servicio personal subordinado, son conceptos de diversa naturaleza jurídica, en tanto que la primera se refiere al derecho a participar en los beneficios de la producción, distribución de bienes y servicios, y el segundo de los nombrados, alude a la suma de dinero que debe pagarse invariablemente al trabajador a cambio de la actividad que desarrolla.

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

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

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

(...)

V. (...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

determinar dicho crédito, así como el monto de éste último.

VI. Paguen mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

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

Pues bien, es cierto que los ingresos por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se encuentra comprendido dentro del Capítulo I, Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, no es posible ubicarlo dentro del supuesto de deducción que establece el artículo 31, fracción V, del ordenamiento jurídico antes citado, toda vez que éste se refiere al pago que los patrones hacen a sus trabajadores por la prestación de sus servicios (salarios), al

mencionar las retenciones al ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, pero lo anterior no se refiere a los ingresos que percibe el trabajador por motivo de los beneficios de la producción, como acontece con la participación de utilidades.

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

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

“Artículo 116. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona

que le hubiere prestado servicios personales subordinados.
(...).”

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

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

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

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

superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”

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

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. *De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación*

diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

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

En vista de lo anterior, la decisión sustentada por el Juez de Distrito al resolver el caso a estudio se encuentra ajustada a derecho y, por tanto, los agravios que en contra de aquélla se formularon, como se ha demostrado con antelación son infundados.

En consecuencia, procede modificar la sentencia recurrida al advertirse una diversa causa de improcedencia para decretar el sobreseimiento en el juicio de garantías respecto de la disposición transitoria impugnada y negar la protección de la Justicia Federal solicitada por la sociedad mercantil recurrente por lo que hace al artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. Se sobresee en el presente juicio por lo que respecta a la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el dos mil dos.

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, **sociedad anónima de capital variable**, en contra del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el dos mil dos.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución vuelvan los autos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.

Así lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de nueve votos se aprobó el resolutivo segundo; y por mayoría de cinco votos de los señores Ministros Díaz Romero, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia y Presidente Azuela Güitrón se aprobaron los resolutivos primero y tercero; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Sánchez Cordero y Silva Meza votaron en contra, por la confirmación de la sentencia recurrida y la concesión del amparo a la quejosa, y reservaron su derecho de formular voto de minoría. Los señores Ministros Aguirre Anguiano, Díaz Romero y Ortiz Mayagoitia razonaron el sentido de su voto.

No asistieron la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, por estar cumpliendo con una comisión de carácter oficial, y el señor Ministro Humberto Román Palacios, por licencia concedida. Fue ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

Firman el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Ministro Ponente con el Secretario General de Acuerdos que autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE:

MARIANO AZUELA GUITRÓN

MINISTRO PONENTE:

GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

LIC. JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ

Esta foja corresponde al amparo en revisión número 129/2004, promovido por *******, sociedad anónima de capital variable**. Fallado el día cuatro de mayo de dos mil cuatro, en el sentido siguiente: **“PRIMERO.** Se modifica la sentencia recurrida. **SEGUNDO.** Se sobresee en el presente juicio por lo que respecta a la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el dos mil dos. **TERCERO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *******, sociedad anónima de capital variable**, en contra del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el dos mil dos.” Conste.

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

/gXf6ojZv8bmQHAsC1YKX6YttHFnYqISluByEMe8q3o=

**MINISTROS SERGIO SALVADOR AGUIRRE VOTO
MINORITARIO QUE FORMULAN LOS ANGUIANO,
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ, OLGA MARÍA DEL
CARMEN SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA
VILLEGAS Y JUAN N. SILVA MEZA, EN EL
PRESENTE AMPARO EN REVISIÓN 129/2004**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dichos numerales son del tenor literal siguiente:

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

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

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

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

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

que trasladen los contribuyentes en los términos de Ley.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Las inversiones.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

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

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

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

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

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

Dicha fracción es del siguiente tenor literal:

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

...

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

...”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

...”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTROS:

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO

JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS

JUAN N. SILVA MEZA

/gXf6ojZv8bmQHAsCTYKX6YttHFnYqISluByEMe8q3o=