

AMPARO EN REVISIÓN 608/2004
QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA**
DE CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO
SECRETARIO: LIC. JOSÉ ALBERTO TAMAYO VALENZUELA

VO. BO.

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

COTEJADO.
Comisión

VISTOS; y,
RESULTANDO:

PRIMERO.- Por escrito presentado el veintiuno de abril de dos mil tres, ante la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados Séptimo, Octavo y Decimoprimeros de Distrito en el Estado de Tamaulipas, con residencia en Reynosa, *****, en representación de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, demandó el amparo y protección de la justicia federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

"IV. AUTORIDADES RESPONSABLES: --- 1.- El H. Congreso de la Unión. --- 2.- El C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. --
- 3.- El C. Secretario de Gobernación. --- 4.- El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público. --- 5. El C.

Director del Diario Oficial de la Federación. --- 6.- El C. Presidente del Servicio de Administración Tributaria. --- 7.- El C. Titular de la Administración Local de Recaudación de Reynosa, Tamaulipas. ---

‘ACTO RECLAMADO: 1. Del Congreso de la Unión, se reclama la expedición del “Decreto legislativo por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta” publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1° de enero de 2002, mismo que entró en vigor el mismo día de su publicación, por lo que hace al artículo 32, fracción XXV, en lo que se refiere a que no serán deducibles 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. --- La disposición que se tilda de inconstitucional, a la letra establece 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”. --- 2. Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama la abstención de vetar la expedición, promulgación y la orden de publicación del Decreto Legislativo

reclamado del Congreso de la Unión, que fue dictado el 1° de enero de 2002, por el cual se ordenó la publicación y observancia del mismo. --- 3. Del C. Secretario de gobernación, se reclama el refrendo del Decreto Presidencial reclamado en el numeral que antecede. --- 4. Del C. Director del Diario Oficial de la Federación se reclama la publicación en el medio de difusión respectivo del Decreto reclamado a las demás autoridades, el día 1° de enero de 2002. --- 5. Del C. Presidente del Servicio de Administración Tributaria y del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público se reclama la aplicación y ejecución, por sí o por conducto de sus subordinados, del Decreto reclamado de las demás autoridades. --- 6. Del Titular de la Administración Local de Recaudación de Reynosa, Tamaulipas, el recibo de un pago indebido por concepto de impuesto sobre la renta derivado de la diferencia que se obtuvo en el resultando fiscal del ejercicio fiscal 2002, como consecuencia de la aplicación de las disposiciones legales impugnadas”.

SEGUNDO.- La parte quejosa expresó los antecedentes de los actos reclamados a que hubo lugar, así como sus conceptos de violación, y estimó como garantías violadas las contenidas en los artículos 14 y 16, en relación con la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos., manifestó como antecedentes los que estimó pertinentes.

Los conceptos de violación que se hacen valer son los siguientes:

“PRIMERO.- Es procedente se otorgue el amparo y protección de la Justicia Federal a favor de la ahora quejosa, en virtud de que el acto reclamado en particular el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional. --- En efecto, el artículo 32, fracción XXV, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta inconstitucional al transgredir de manera directa los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria, en relación a la prohibición expresa que señala respecto a la deducibilidad de la participación de los trabajadores, miembros del consejo de administración, obligacionistas u otros en las utilidades de las personas que tributan bajo el Título II de dicha Ley, es decir, de las personas morales. --- Para mayor claridad se transcribe el referido numeral en su parte conducente: ‘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'. --- Ahora bien, la prohibición expresa que señaló el legislador en dicho numeral respecto a la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, numeral que a la letra dispone: --- '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'. --- En efecto, toda norma tributaria debe respetar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria a fin de salvaguardar la garantía constitucional consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestro máximo ordenamiento, principios que han sido definidos tanto en doctrina como por la jurisprudencia de la siguiente forma: --- Principio de equidad tributaria: - --- respecto del sujeto: Se traduce en que se debe dar idéntico tratamiento a los sujetos pasivos que resulten iguales frente a la norma tributaria. --- Respecto del hecho en sí: Radica en que a supuestos de hecho iguales deben corresponderles iguales consecuencias jurídicas. --- Principio de proporcionalidad tributaria: Radica en que las normas impositivas deben atender necesariamente

a la capacidad contributiva del particular. --- En lo esencial, los principios tributarios expuestos se consignan en la tesis de jurisprudencia de la Séptima Época, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis 275, página 256, que indica: --- ‘PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL’.- (La transcribe). --- Ahora bien, partiendo de lo anterior, es de resaltar que la disposición reclamada forma parte de un ordenamiento como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta que es el marco jurídico de un impuesto que busca gravar las utilidades reales de los contribuyentes, y que por tal motivo debe respetar las garantías tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, que por lo que hace al principio de proporcionalidad tributaria exige que toda norma impositiva atienda a la capacidad contributiva del gobernado con la intención de que éste participe en el gasto público en proporción o congruencia con su real ingreso. --- Esto es, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el legislador en aras de buscar establecer una contribución o impuesto que grave el efectivo incremento en la riqueza o ingreso del particular, creo una figura como lo es la deducción tendiente a reconocer aquellas erogaciones que

realiza el contribuyente para la consecución de un determinado ingreso, mediante el reconocimiento del derecho legítimo del gobernado de disminuir dichas cantidades del incremento patrimonial generado (ingreso bruto). --- Para mayor claridad, se transcribe a continuación la definición de ‘Deducciones’ contenida en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. --- ‘Deducciones’: (Las transcribe). --- Al efecto se señala lo dispuesto por el siguiente criterio jurisprudencial: --- ‘CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS’.- (La transcribe). --- ‘PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA’.- (La transcribe). --- De los criterios jurisprudenciales citados con antelación se desprende que la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos por lo que 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. --- En ese sentido, es claro que la inconstitucionalidad de la norma reclamada deriva del hecho de no reconocer e incluso prohibir expresamente al contribuyente la deducción de una partida, como lo es el pago de la participación de utilidades a sus trabajadores, que sin lugar a dudas representa una erogación realizada para la consecución de los ingresos que en su caso resultaran gravables para efectos del Impuesto Sobre la Renta. --- A efecto de demostrar lo anterior resulta pertinente el analizar la naturaleza del pago que efectúa mi representada por concepto de la participación de los trabajadores en sus utilidades. --- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) es una remuneración que se les otorga a los trabajadores derivada de la relación laboral con un patrón, que tiene su origen en el reconocimiento de la participación de dichos trabajadores en la consecución de las utilidades de una determinada empresa o negocio, es decir, es una cantidad que el patrón debe entregar a sus trabajadores con motivo de que su fuerza de trabajo fue un elemento necesario para la generación de un ingreso. --- Ahora bien, esta erogación o pago que realiza el patrón por concepto de participación de utilidades a sus trabajadores (PTU), no surge de la simple voluntad del patrón de convidar a sus trabajadores

de un ingreso generado, sino que su otorgamiento resulta obligatorio por disposición expresa de nuestra Constitución en específico en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de dicho ordenamiento legal. --- Para mayor claridad se transcribe el referido artículo 123: --- ‘Art. 123.- Toda persona tiene derecho al trabajo socialmente útil; al efecto se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley. --- El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir las leyes sobre el trabajo, las cuales regirán: --- A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos y, de una manera general, todo contrato de trabajo: --- IX.- Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas: ...’. --- En efecto, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) implica una erogación que por ley el patrón se encuentra obligado a enterar, cuyo monto se encuentra igualmente previsto por la propia ley, es decir, la única condicionante para que se efectúe dicha erogación es el hecho de que el patrón haya generado en el ejercicio de utilidades, una vez que se actualiza dicho supuesto el otorgamiento de la PTU no es potestativo sino obligatorio, de igual manera que es obligatorio su monto, esto es el 10% de dichas utilidades. --- Bajo

ese orden de ideas, válidamente se puede concluir lo siguiente: --- La PTU es una erogación que realiza el patrón para la consecución de un ingreso, ya que su propia naturaleza es la de reconocer precisamente la participación de los trabajadores mediante su fuerza de trabajo para la generación de las utilidades de la empresa a la que pertenecen. --- Una vez generada la utilidad, la realización de esta erogación no es discrecional sino obligatoria para el patrón. --- Luego entonces, es evidente que la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa (PTU) 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 un ingreso. --- 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 genera un ingreso. Esto es, si únicamente surge la obligación de cubrir la PTU cuando existe un ingreso o utilidad del patrón 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 dicho ingreso, o en otras palabras resultó una erogación no sólo necesaria sino obligatoria para la consecución del mismo, 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 disminuye su capacidad contributiva, por ende, el acto ahora reclamado resulta del todo inconstitucional, toda vez que de manera arbitraria e ilegal rompe con la naturaleza de dicha mecánica al no permitirle a mi representada el disminuir de sus ingresos las erogaciones que efectivamente efectuó por concepto de PTU, lo que provoca que el citado impuesto se convierta en ruinoso y excesivo para mi representada, siendo que en su caso son únicamente los trabajadores los que deben de considerar como ingresos las cantidades que por dicho concepto reciben. --- 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 un ingreso, como lo es la PTU, 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, y en todo caso sólo representa un ingreso para los trabajadores. En ese sentido, es evidente que el artículo 32, fracción XXV, del ordenamiento en cuestión, al establecer la prohibición de deducir la PTU, propicia que mi mandante pague un impuesto sobre la renta sobre un concepto que bajo ninguna circunstancia incrementa su patrimonio, es decir, permite que se grave a un sujeto por una erogación que realiza, rompiendo con la regla general de que el Impuesto Sobre la Renta grava precisa y únicamente una 'Renta' es decir un incremento en la riqueza del particular, y lo que es más de forma por demás desproporcional e incluso confiscatoria grava a quien entrega la PTU (patrón) como a quien la recibe Trabajador (artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). --- Es evidente entonces, que el artículo 32, fracción XXV, es inconstitucional al prohibir el 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 (PTU) que reúne todos los requisitos que una erogación debe reunir para considerarse como deducción, en particular la de ser un gasto necesario para la consecución de un ingreso, por lo que atendiendo precisamente a su naturaleza y a

los principios tributarios se ha demostrado su calidad de deducción legítima. --- Ahora bien, aunado a lo anterior, el carácter deducible de la PTU se demuestra igualmente a través de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta la cual en diversas disposiciones reconoce esta característica en la PTU, es decir su evidente carácter deducible. --- En particular 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 PTU). --- ‘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 del impuesto 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 cumplan 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 que se refiere a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal 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 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 (LISR) 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 por concepto de participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) es considerado como un ingreso para dichas personas físicas que los reciben (trabajadores) por la prestación de un servicio personal subordinado, 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, es completamente válida, resultando en consecuencia que la prohibición expresa que se señala a este respecto en el acto reclamado no tiene razón jurídica de ser, además de que como se ha venido manifestando con antelación la misma resulta desproporcional para mi representada. --- Esto es, atendiendo a la propia mecánica general de las deducciones establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la viabilidad de la deducción de la PTU está expresamente reconocida, ya que dichas disposiciones artículo 31, fracción V, y 110 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, situación que contrasta con lo señalado en la disposición ahora reclamada (32, fracción XXV) que de manera arbitraria y sin atender de modo alguno a la

naturaleza de la erogación realizada desconoce o prohíbe de forma inconstitucional la deducción de la PTU partiendo únicamente de su mera definición y de ninguna forma de sus características propias. --- Lo anterior, demuestra cabalmente que la PTU resulta deducible primeramente por su naturaleza, y segundo porque la mecánica general de las deducciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta así lo permite en reconocimiento del carácter de la PTU como gasto necesario para la consecución de un ingreso. --- Lo anterior encuentra su pleno sustento en el hecho de que es en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta en su segundo artículo transitorio, fracción XC, que se reconoce abiertamente su carácter de partida deducible, cuando se señala lo siguiente: --- ‘Artículo Segundo.- En relación con las modificaciones 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’. --- Esto es, si existiera justificación legal alguna para prohibir como lo hace el artículo 32, fracción XXV, la deducibilidad de la PTU, sería no

sólo incongruente sino contrario a derecho, el que en el numeral antes transcrito se reconozca su deducibilidad, y lo que es mas dicha disposición sólo viene a acreditar a plenitud lo arbitraria y endeble de la prohibición establecida en el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para considerar deducible a la PTU, toda vez que a partir de meros elementos externos que en nada inciden o podrían incidir en la capacidad económica o contributiva del contribuyente en lo específico, se abre la puerta para que en algún momento se considere deducible dicha partida con lo cual se evidencia aún más la violación flagrante al principio de proporcionalidad tributaria. --- Al efecto se transcribe a continuación la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: --- 'IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS'.- (La transcribe). --- Luego entonces, es claro que el no considerar procedente la deducibilidad de la PTU, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, pues se desconoce un legítimo derecho del particular de disminuir de sus ingresos gravables un gasto o erogación que realizó para la consecución del mismo, lo que se traduce en que tenga que cubrir un impuesto que no está acorde con su real y efectiva capacidad contributiva y por ende resulte ruinoso e inconstitucional violentando en consecuencia al artículo 31, fracción IV, de la

Constitución Política. --- Por lo antes expuesto, solicito se le conceda a mi representada el amparo y protección del Poder Judicial en contra del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el efecto de que se considere como deducible para efectos de la base gravable de dicho impuesto la participación de los trabajadores, miembros del consejo de administración, obligacionistas y otros en las utilidades de mi representada, todo ello en total salvaguarda de la garantía constitucional consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestro máximo ordenamiento. --- SEGUNDO.- Es procedente se otorgue el amparo y protección de la Justicia Federal a favor de la ahora quejosa, en virtud de que el acto reclamado en particular el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta violatorio del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución y en consecuencia del principio tributario de proporcionalidad en el consagrado. --- En efecto, el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta violenta el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, toda vez que a partir de su aplicación se propicia que una partida en la especie la participación de utilidades a sus trabajadores (PTU) que representa un egreso o disminución patrimonial para los contribuyentes que la pagan no participe en la

mecánica para determinar la base gravable, al no permitirse su aplicación o resta de los ingresos gravables, lo que se traduce necesariamente en un pago mayor de impuestos, pues en última instancia se está propiciando que se grave no la generación de un ingreso sino por el contrario la erogación de un gasto indispensable, lo que transforma al Impuesto Sobre la Renta en una contribución que atenta contra la capacidad contributiva de los gobernados y por ende inconstitucional. --- Esto es, el principio de proporcionalidad tributaria radica en que una contribución debe atender siempre a la capacidad contributiva del gobernado con la intención de que dicha carga tributaria se imponga al particular de forma tal que no se transforme en una carga ruinosa o confiscatoria. --- De lo anterior se concluye que una contribución será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente en un período determinado reconociendo su verdadera situación patrimonial y económica. --- Ahora bien, partiendo de lo anterior en el caso particular del Impuesto Sobre la Renta, y tomando en consideración que dicho impuesto está enfocado a gravar el incremento patrimonial o de riqueza que genera un particular, el legislador estableció una mecánica general para determinar la base gravable a partir de la cual se calcula efectivamente el

impuesto por pagar, basada en la fórmula de ingresos menos deducciones igual a base gravable.

--- En ese sentido, la base gravable es resultado de los ingresos generados por el contribuyente previa disminución de aquellos gastos o erogaciones realizadas para la consecución de dichos ingresos, en otras palabras menos las deducciones, lo anterior en virtud de que si el Impuesto Sobre la Renta grava únicamente el incremento patrimonial de un contribuyente no puede gravar directamente los ingresos generados sin reconocer el detrimento patrimonial que sufrió el gobernado para estar en posibilidad de generar ingresos. --- Lo anterior ha sido reconocido en diversos criterios jurisprudenciales, siendo algunos de ellos lo que a continuación se transcriben: 'IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, CUANDO SE CAUSA'.- (La transcribe).

--- 'RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. SE CAUSA EN EL ACTO DEL INGRESO'.- (La transcribe). --- 'RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA'.- (La transcribe). --- Luego entonces, es claro que el Impuesto Sobre la Renta por su origen y naturaleza y lo que es más en estricto respeto del principio constitucional de proporcionalidad tributaria, sólo debe gravar aquel incremento positivo en la riqueza o patrimonio del gobernado, y por ningún motivo debe permitir que una partida que no propicia esta circunstancia (aumento patrimonial) incida en un mayor pago de impuesto.

--- No obstante lo anterior, el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta trastoca el principio rector del Impuesto Sobre la Renta precisado en el párrafo anterior, pues al prohibir la deducción de una partida que legítimamente constituye una erogación realizada por el particular para la consecución de un ingreso (PTU) propicia que la base gravable no sea disminuida por un concepto que no representa un ingreso sino muy por el contrario una legítima deducción, lo que trae como resultado que el supuesto incremento de riqueza sobre el cual se calculará el Impuesto Sobre la Renta es ficticio, irreal y discordante con su real capacidad contributiva y por ende inconstitucional. --- En particular la disposición reclamada en su parte conducente señala: --- ‘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’. --- Así pues, como se señaló en el agravio que antecede la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) es una remuneración que se les otorga a los referidos trabajadores por concepto del trabajo personal subordinado que prestan a un patrón, misma que no sólo reviste el carácter de

una erogación que resulta estrictamente indispensable para la ahora quejosa, sino que su otorgamiento resulta obligatorio por disposición expresa de nuestra Constitución en específico en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de dicho ordenamiento legal. De igual manera se señaló en el agravio que antecede el pago que por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) que efectúa mi representada es considerado como un ingreso para dichas personas físicas que los reciben (trabajadores) por la prestación de un servicio personal subordinado y por el cual se encuentran obligados al pago del correspondiente impuesto sobre la renta que se genere. --- Luego entonces, si como hemos venido reiterando 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 un ingreso, como lo es la PTU, 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, y en todo caso sólo representa un ingreso para los trabajadores, por lo que el no permitir como lo hace el artículo 32, fracción XXV, su disminución de la base gravable, trae como resultado el que se obligue al particular que paga la PTU a contribuir

sobre una base irreal y por ende discordante con su capacidad contributiva. --- En ese sentido, es evidente que el artículo 32, fracción XXV, del ordenamiento en cuestión, al establecer la prohibición de deducir la PTU, propicia que mi mandante pague un impuesto sobre la renta derivado de un concepto que bajo ninguna circunstancia incrementa su patrimonio, es decir, permite que se grave a un sujeto por una erogación que realiza, rompiendo con la regla general de que el Impuesto Sobre la Renta grava precisa y únicamente una 'Renta' es decir un incremento en la riqueza del particular, y lo que es más de forma por demás desproporcional e incluso confiscatoria grava a quien entrega la PTU (patrón) como a quien la recibe Trabajador (artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). --- Esto es, a partir de lo establecido en el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se obliga a que un contribuyente como es el caso de la ahora quejosa cubra un impuesto sobre la renta que no le corresponde 1) vía la no-deducción de una partida legítimamente deducible (PTU) mientras que un trabajador paga el Impuesto Sobre la Renta 2) vía el ingreso que le representa el recibir una cantidad por concepto de PTU. --- Luego entonces, es claro que el efecto final de que a la quejosa no se le permita deducir de su base gravable una partida como lo es la PTU que reúne, tal y como se

demostró en el concepto de violación anterior, todos los requisitos y características para considerarse una legítima deducción, tiene como resultado final el que el contribuyente pague un Impuesto Sobre la Renta en cantidad superior que de ninguna forma reconoce su efectiva capacidad contributiva y por ende violenta el principio constitucional de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución. --- Por lo antes expuesto y en virtud de que el acto reclamado resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria solicito se le conceda a mi representada el amparo y protección del Poder Judicial en contra del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el efecto de que se considere como deducible para efectos de la base gravable de dicho impuesto la participación de los trabajadores, miembros del consejo de administración, obligacionistas u otros en las utilidades de mi representada, todo ello en total salvaguarda de la garantía constitucional consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestro máximo ordenamiento. --- TERCERO.- Es procedente se otorgue el amparo y protección de la Justicia Federal a favor de la ahora quejosa, en virtud de que el acto reclamado en particular el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta violatorio del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución y

en consecuencia del principio de equidad en él consagrado. --- En efecto, el artículo 32, fracción XXV, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2002 resulta inconstitucional al transgredir de manera directa el principio de equidad tributaria, en relación a la prohibición expresa que señala respecto a la deducibilidad de la participación de los trabajadores, miembros del consejo de administración, obligacionistas u otros en las utilidades de las personas que tributan bajo el Título II de dicha Ley, es decir, de las personas morales. --- Con la intención de demostrar a ese H. Juez la inconstitucionalidad del acto que por este medio se reclama se procede a enfatizar la naturaleza y características del principio de equidad tributaria que se estima violado, para lo cual se atiende a lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución que al efecto dispone: --- ‘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 resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’. De lo anterior se desprende que nuestra Carta Magna señala expresamente la obligación que tiene el legislador de establecer un sistema tributario que se encuentre acorde con el principio de equidad, mismo que se traduce no sólo en que

las normas fiscales 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, sino que se de un tratamiento igual a iguales situaciones de derecho, principio que es transgredido por la norma que se tilda de inconstitucional en esta demanda de garantías. --- Al efecto, se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial que define los principios rectores del marco tributario y en particular el de equidad: --- ‘EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS’.- (La transcribe). --- Esto es, el principio de equidad impositiva se refiere al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato en relación con quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional es un principio que opera ante la ley y ante la aplicación de la ley, por lo que no toda desigualdad de trato supone una violación al citado precepto constitucional; para ello, es necesario que dicha desigualdad produzca distinción entre situaciones jurídicas que pueden considerarse iguales sin que exista una justificación objetiva. --- Sobre la base de lo expuesto anteriormente podemos válidamente concluir que el principio de equidad tributaria contiene los rasgos esenciales que a continuación se señalan: --- a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV,

de la Constitución Federal, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable. ---

b) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

--- c) Por último, para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente válida, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional. --- Ahora bien, tal y como se procede a demostrar a continuación el acto reclamado contraviene directamente el principio de equidad tributaria al establecer en su parte conducente 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'. --- Del numeral antes transcrito se evidencia que el mismo expresamente dispone que no serán deducibles para efectos del impuesto sobre la renta 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. --- Por su parte el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. --- '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 por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) efectúa mi representada es considerado como un ingreso para dichas personas físicas que los reciben (trabajadores) por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, la propia ley de la materia le otorga a la PTU la misma naturaleza que tienen los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral y por ende se reitera las erogaciones que

por dicho concepto efectúa mi representada son considerados como ingresos para las personas físicas que los reciben. --- Así pues, una vez señalada la naturaleza que para efectos del impuesto sobre la renta tienen las erogaciones que efectúa mi representada a sus trabajadores por concepto de la Participación de las Utilidades en la Empresa, resulta procedente el señalar lo dispuesto por el artículo 31, fracción V, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: --- ‘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 del impuesto 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 cumplan con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma’. --- Del numeral inserto anteriormente podemos válidamente concluir que 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 que se refiere a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, se incluye en dichos conceptos tal y como se señaló con antelación y de conformidad con el artículo 110 de la ley de la materia a la Participación de los Trabajadores en las Empresas (PTU), numerales que interpretados y aplicados conforme a su naturaleza desprenden que su finalidad es el que los contribuyentes efectivamente deduzcan de su base gravable del impuesto sobre la renta aquellas erogaciones o pagos que realizan por obligación propia de la ley y de la Constitución a sus trabajadores, y que son estrictamente indispensables para la realización de su objeto social, mismos que como se señaló en el concepto de violación que antecede representan una disminución de su capacidad contributiva y por ende deben ser considerados como partidas deducibles. --- Esto es, de las anteriores consideraciones podemos válidamente concluir lo siguiente: --- De conformidad con el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios, demás prestaciones que derivan de una relación laboral e incluso la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. --- El artículo 31, fracción IV, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, establece que serán deducibles los pagos que a la vez sean considerados como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, se autoriza la deducción de los salarios, PTU y demás prestaciones que deriven de una relación laboral. --- No obstante lo anterior y de una manera por demás contraria a la Constitución en especial al principio de equidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución el acto ahora reclamado prohíbe expresamente la deducibilidad de la Participación de las Utilidades de la Empresa al disponer 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’. --- Como se desprende de lo inserto con antelación, la norma reclamada hace una distinción arbitraria entre supuestos jurídicos que son iguales, y les otorga sin justificación objetiva diversas consecuencias de derecho, esto es, si ante la propia ley de la materia son considerados ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado para las personas físicas que los prestan, los salarios y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU), así como se establece que los

pagos que realizan las personas morales que a su vez sean ingresos para los trabajadores (salarios y PTU) son deducibles de la base gravable de dicho impuesto se colige que la prohibición expresa establecida en el acto reclamado respecto de la prohibición de la deducibilidad de la PTU para efectos del impuesto sobre la renta, carece de elementos objetivos y provoca la desigualdad de trato entre dos situaciones jurídicas iguales ya que no obstante ambos conceptos son de naturaleza igual ante la propia ley de la materia a una de ellas (salarios) se le da el tratamiento de un concepto deducible mientras que a la otra (PTU) se le considera como un concepto no deducible. --- Asimismo, la inequidad del acto que se reclama se evidencia cuando con dicha norma se efectúa una distinción incluso entre sujetos del tributo, pues implica que aquellos sujetos que efectúen el pago por concepto de salarios a sus trabajadores pueden hacer deducibles dichos pagos, mientras que aquellos que efectúen pagos por concepto de PTU no podrán efectuar la deducción de dichas partidas, sin importar que al igual que los pagos que efectúen las personas morales por salarios, son considerados como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, resultando con ello que la base gravable del impuesto sobre la renta de quienes realicen pagos únicamente por concepto de salarios sea menor incluso de la de

aquellos contribuyentes que como la ahora quejosa efectúen tanto el pago de salarios como de la PTU.

--- Resultan aplicables los siguientes criterios jurisprudenciales: --- ‘EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES’.- (La transcribe). --- ‘EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES’.- (La transcribe). --- De lo antes expuesto se evidencia que el acto reclamado resulte violatorio de la garantía de equidad tributaria toda vez que la distinción que efectúa respecto de la no deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa resulta injustificada, toda vez que como se acreditó en el concepto de violación que antecede dicho concepto no puede ser considerado en su naturaleza como no deducible, toda vez que incluso se reconoce su deducibilidad en ciertos casos conforme a lo establecido en el artículo segundo transitorio fracción XC, por ende su desigualdad de trato no están fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

--- Por todo lo antes expuesto, se solicita a su H. Señoría se sirva conceder el amparo y protección

de la Justicia Federal a la hoy quejosa en contra de los actos y disposiciones reclamadas, para el efecto de que se reconozca el derecho de la hoy quejosa de deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta los pagos que efectúa por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU)”.

TERCERO.- El Juez Decimoprimer de Distrito en el Estado de Tamaulipas, con residencia en Reynosa, al que por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, en fecha veintidós de abril de dos mil tres, admitió a tramite la demanda registrándola con el número *****.

Substanciado el juicio en todos sus trámites legales, el veinticinco de agosto de dos mil tres, se celebró la audiencia constitucional y se pronunció sentencia, engrosada el doce de septiembre del mismo año, en la que se resolvió sobreseer el juicio y conceder el amparo a la quejosa, por considerar que el artículo 32. fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria.

La sentencia se basa en las siguientes consideraciones:

“CUARTO.- Previamente al estudio de fondo del asunto procede examinar las causas de improcedencia que se advierten de la lectura de los autos que integran el presente sumario Constitucional, ya sea que las hagan valer las

partes, o de oficio, por ser ésta una cuestión de orden público y de estudio preferente en el juicio de amparo, con apoyo en lo dispuesto por el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo y, tesis de jurisprudencia número ochocientos catorce, consultable en la página quinientos cincuenta y tres, Tomo VI, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación mil novecientos diecisiete a mil novecientos noventa y cinco, que dice: --- "IMPROCEDENCIA, CAUSALES DE. EN EL JUICIO DE AMPARO. (La transcribe)". --- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, en su informe justificado invocó las siguientes causas de improcedencia: --- Argumenta que el presente juicio de garantías es improcedente de conformidad con los artículos 73, fracciones V y VI, 74, fracción III, ambos de la Ley de Amparo, por falta de interés jurídico de la parte quejosa, amén de que ésta no acredita el perjuicio que la Ley tildada de inconstitucional le ocasionó, ya sea a través de su entrada en vigor, o bien por el primer acto de aplicación de la misma. --- Resultan infundadas las causas de improcedencia invocadas, atento a las siguientes consideraciones. --- Antes de incoar el desglose de las causas de improcedencia que estimó actualizadas la autoridad responsable, por orden de método este Juzgador Federal considera pertinente destacar el acto reclamado en esta instancia constitucional, y que se hizo consistir

básicamente en la aplicación del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil dos, que derivó en el impedimento de la parte quejosa (al emitir su declaración y pago de impuestos del ejercicio fiscal dos mil dos), para deducir de los ingresos obtenidos en el ejercicio dos mil dos, las aportaciones que por concepto de participación en las utilidades de la empresa otorgó a sus trabajadores, obligándole a calcular la base gravable de la contribución, acorde a los ingresos totales acumulables que obtuvo en el ejercicio fiscal, según se aprecia de las argumentaciones lógicas y jurídicas que a guisa de conceptos de violación vierte la quejosa en su impetrito de amparo, lo que a juicio de la impetrante de garantías, resulta conculcatorio de la garantía de proporcionalidad inmersa en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, supuesto que dicha base gravable no refleja la capacidad contributiva real de la empresa, ya que el Impuesto Sobre la Renta, está gravando un egreso, lo que se contrapone con el fin recaudador de la contribución, que es el ingreso, entendido éste como riqueza; es decir, el incremento en el patrimonio del ente jurídico colectivo tributante. --- Una vez enunciado el acto regrimado en el presente juicio de garantías, resulta estrictamente necesario abordar el estudio

de las causas de improcedencia que el Secretario de Hacienda y Crédito Público estimó actualizadas, atendiendo a la autoaplicatividad o heteroaplicatividad de la norma. --- De la aplicación de los principios rectores para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas, contenidas en la tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 71/2000, visible a página 235, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, de fecha agosto de dos mil, de rubro "LEYES, AMPARO CONTRA. REGLAS PARA SU ESTUDIO CUANDO SE PROMUEVE CON MOTIVO DE UN ACTO DE APLICACIÓN", se sigue que, los artículos que regulan el Impuesto Sobre la Renta, para el ejercicio fiscal dos mil dos, son heteroaplicativos, dado que la hipótesis impugnada causa perjuicio a la quejosa a partir de su primer acto de aplicación, ya que a través de él, se crean o transforman (o extinguen) situaciones concretas de derecho, al actualizarse condición impuesta por la norma. --- Lo anterior, sin necesidad de llevar a cabo una interpretación extraordinaria, pues se denota que las disposiciones legales de que se trata, son de naturaleza heteroaplicativa, pues se itera (sic), se requiere de un acto condicionante de su aplicación, para actualizar el perjuicio; esto es, la aplicación jurídica o material de esas normas en un caso concreto se halla sometida a la ubicación de la quejosa en el supuesto normativo. --- De esta

forma, el impedimento destacado (acorde al artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año dos mil dos), surge de forma heteroaplicativa, pues el ente jurídico colectivo al materializar el pago de sus impuestos anuales, específicamente por el concepto de Impuesto Sobre la Renta, a través de su declaración para el ejercicio fiscal dos mil dos (foja 38, 39, 40 y 41 de autos), no dedujo el monto pecuniario que por participación en las utilidades de la empresa entregó a sus trabajadores en el pasado año calendario, lo que revela la naturaleza heteroaplicativa de dicha norma jurídica, en virtud de que, la aplicación del dispositivo imputado de inconstitucional, esta condicionada al pago del impuesto Sobre la Renta anual, del que no se pueden deducir las participaciones en las utilidades de la empresa entregadas a los trabajadores en el ejercicio fiscal dos mil dos. --- Con base en lo expuesto, se concluye que la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año dos mil dos, en la porción normativa reclamada en este juicio, al materializarse su primer acto de aplicación, el cual se itera esta condicionado al pago del Impuesto Sobre la Renta en el año calendario, causa perjuicio a la quejosa precisamente a partir de la actualización de la condición. En tal circunstancia, quien se encuentre en dicha hipótesis tiene la opción de impugnar la

ley dentro de los quince días siguientes a partir de su primer acto de aplicación, según lo impone el diverso 21 de la Ley de Amparo. Sentado lo anterior, cabe precisar que la empresa quejosa, acertadamente, impugnó la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año dos mil dos, en su carácter de heteroaplicativa, supuesto que dicho ente jurídico colectivo impugnó la Ley tildada de inconstitucional, al amparo de su primer acto de aplicación, razón por la cual habrá de analizarse el precepto génesis de la presente controversia constitucional, en torno a dicha circunstancia. --- Así las cosas, resulta pertinente acotar, que el ente jurídico colectivo agraviado, para acreditar su interés jurídico acompañó a su demanda de garantías reproducción fotostática certificada por el Notario Público Número Ciento Setenta y Ocho, de esta ciudad, de la Declaración de Impuestos de Personas Morales, correspondiente al año dos mil dos, presentada ante la Institución Bancaria *****, el treinta y uno de marzo de dos mil tres, a través de la cual se realizó el pago del Impuesto Sobre la Renta, sin deducir las cantidades pagadas por concepto de participación en las utilidades de la empresa, a los trabajadores, lo anterior como primer acto de aplicación de la porción normativa tildada de inconstitucional; documento el anterior que, se itera, merece valor convictivo pleno, de conformidad con los artículos 197, 202 y 203 del

Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, quedando con ello demostrando su interés jurídico, para ejercitar la acción constitucional, así como el primer acto de aplicación de la Ley, razón por la cual quedan desvirtuadas las causas de improcedencia hechas valer por el Secretario de Hacienda y Crédito Público. --- Cobra aplicación al presente caso, la Tesis número P.XXXIXI93, consultable en la página veintitrés, del Tomo 67, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al mes de Julio de mil novecientos noventa y tres, Octava Época, Pleno, que dice: “AMPARO CONTRA LEYES. LA APLICACIÓN A LA PARTE QUEJOSA DE DETERMINADOS PRECEPTOS DEMUESTRA SU INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMAR LOS QUE LE HAN SIDO APLICADOS, ASÍ COMO AQUELLOS QUE REGULAN EL SISTEMA ESPECÍFICO DENTRO DEL QUE SE UBICA”.- (La transcribe). --- QUINTO.- En la especie resulta innecesario transcribir los conceptos de violación esgrimidos por la peticionaria del amparo, en aras de la economía procesal, además con apoyo en la jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, publicada en la página 599, en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VII, del mes de abril del año de mil novecientos noventa y ocho, del tenor literal

siguiente: “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. EL JUEZ NO ESTÁ OBLIGADO A TRANSCRIBIRLOS”.- (La transcribe)”. --- SEXTO.- Del análisis del impetrito de amparo, se advierte con claridad que la porción normativa que pugna de inconstitucional el ente jurídico colectivo quejoso, es la aplicación del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en torno a las participaciones de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ciñéndose su agravio, precisamente al sector obrero, y no respecto de los miembros del consejo de administración, obligacionistas u otros, razón por la cual, atendiendo al principio de estricto derecho que rige en materia de Amparo, el estudio del presente asunto se realizará exclusivamente a la luz del acto específico reclamado, así como atendiendo a los conceptos de violación vertidos en su contra. Así las cosas, este resolutor federal considera pertinente referir, lo que la doctrina constitucional, establece como génesis del principio de estricto derecho, considerando pertinente, al efecto, transcribir el contenido de la hoja 40 del “Manual del Juicio de Amparo”, emitido por el Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Edición, publicado por la casa editorial Themis, que en lo atinente al principio de estricto derecho establece: “V. El principio de estricto derecho estriba en que el juzgador debe concretarse a examinar la

constitucionalidad del acto reclamado a la luz de los argumentos externados en los “conceptos de violación” expresados en la demanda, y, si se trata de resolver un recurso interpuesto contra la resolución pronunciada por el juez de Distrito, en que el revisor se limite a apreciar tal resolución tomando en cuenta, exclusivamente, lo argüido en los “agravios”. No podrá, pues, el órgano de control constitucional realizar libremente el examen del acto reclamado, en la primera instancia si se trata de amparo indirecto o en única instancia si es directo, ni de la resolución recurrida si el amparo es bi-instancial, pues debe limitarse a establecer, respectivamente, si los citados conceptos de violación y, en su oportunidad, los agravios, son o no fundados, de manera que no ésta legalmente en aptitud de determinar que el acto reclamado es contrario a la Carta Magna por un razonamiento no expresado en la demanda, ni que la sentencia o resolución recurrida se aparta de la ley por una consideración no aducida en los agravios respectivos. En virtud de este principio puede ocurrir que, no obstante que el acto reclamado sea notoriamente inconstitucional, se niegue la protección de la justicia federal solicitada por no haberse hecho valer el razonamiento idóneo, conducente a aquella conclusión; y que, siendo ostensiblemente ilegal la resolución recurrida, deba confirmarse por no haberse expuesto el agravio

apto que condujera a su revocación.- El artículo 79 de la Ley de Amparo, después de facultar a la Suprema Corte de Justicia, a los Tribunales Colegiados de Circuito y a los jueces de Distrito para corregir el error en que haya incurrido la parte agraviada al citar la garantía cuya violación reclame (simple error numérico), tajantemente prevenía, antes de ser reformado en diciembre de 1983, que los mencionados órganos de control constitucional, no podían “cambiar los hechos o conceptos de violación expuestos en la demanda”. En cuanto al recurso de revisión, el 91, fracción I, prescribía, en lo que atañe al principio que se analiza, que quienes conozcan del recurso “Examinaran únicamente los agravios alegados...”. En las relatadas circunstancias, ante el impedimento que este Juzgador tiene, en resolver sobre un acto reclamado que no se encuentre destacado en la demanda de garantías, lo que aunado al hecho de que en el libelo Constitucional no se vierten conceptos de violación tendientes a impugnar cualquier hipótesis ajena a la aplicación de la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil dos, este Juez de Distrito, itera (sic), abordara el estudio del presente juicio ciñéndose a la no deducibilidad de las participaciones de los trabajadores en las utilidades de la empresa, al pagar la contribuyente quejosa el Impuesto Sobre

la Renta en el ejercicio fiscal dos mil dos. Así las cosas, resulta fundado y suficiente para conceder el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión, el primer concepto de violación vertido por el ente jurídico colectivo en su demanda de garantías, en el que aduce esencialmente transgresión a la garantía de proporcionalidad tributaria, por aplicación del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el año dos mil dos, ya que al no permitírsele deducir de su base gravable, las aportaciones que por concepto de participaciones en las utilidades de la empresa, entregó a sus trabajadores, en el año próximo pasado, la base respecto de la cual la empresa debe hacer el cálculo del tributo que grava su riqueza, no refleja, la capacidad contributiva real del contribuyente, violándose por ende el principio de proporcionalidad inmerso en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, para incoar el estudio del presente asunto, este resolutor federal considera necesario, hacer alusión a la génesis del monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, derivada de la aplicación del artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de los artículos 117, 118, 119 y 120 de la Ley Federal del Trabajo, que actualmente corresponde a un porcentaje del diez por ciento

(10%), conforme a lo dispuesto en el resolutivo primero, de la Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis, considerando de igual forma conveniente aludir al texto de los artículos citados, los cuales en su orden conducente establecen lo siguiente. ---

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. --- “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.- El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán: ... IX.- Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas:- a). Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos 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 nacional. 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; c).- La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen. d).- La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares; 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; f).- El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas...”. --- LEY FEDERAL DEL TRABAJO. --- “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.”. “Artículo 118.- Para determinar el porcentaje a que se refiere el artículo anterior, la

Comisión Nacional *practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y tomará en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el derecho del capital a obtener un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales.”. “Artículo 119.- La Comisión Nacional podrá revisar el porcentaje que hubiese fijado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 587 y siguientes.”. “Artículo 120.- El porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.- Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”. **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 26 DICIEMBRE 1996 RESOLUCIÓN DE LA CUARTA COMISIÓN NACIONAL PARA LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.** “...SE RESUELVE: 1o.- Los trabajadores participarán en un diez por ciento de las utilidades de las empresas en las que prestan sus servicios...”. La Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, integrada por representantes del gobierno, patrones y trabajadores, se creó en estricto acatamiento a lo establecido por el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución*

Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de los dispositivos 117, 118, 119 y 120 de la Ley Federal del Trabajo anteriormente transcritos. El objetivo fundamental de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, radica en fijar el porcentaje de participación de utilidades entre los trabajadores; por tal motivo, y acorde a la trascendencia del porcentaje del diez por ciento, adoptado por la Comisión anteriormente destacada, vigente para el ejercicio fiscal dos mil dos, a continuación se hace una breve semblanza en torno al desarrollo de dicho porcentaje. I.- Resolución de Primera Comisión Nacional para Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (publicación 31/diciembre/1963). Esta Resolución señaló en su artículo 1° que los trabajadores participarían en las utilidades de las empresas en un 20 % de la utilidad repartible neta. Enseguida, se precisaron conceptos como “renta gravable”, “utilidad repartible”, entre otros. II.- Resolución de la Segunda Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (publicación 11/octubre/1974) En ellas se estableció que los trabajadores participarían en un 8% de las utilidades de las empresas a las que prestaran sus servicios. Este porcentaje se aplicaría sobre la utilidad gravable, esto es, antes de impuestos. III.- Resolución de la Tercera

Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (publicación 4/marzo/1985). Esta resolución presentó algunas novedades sobre el régimen anterior, destacándose por su preponderante importancia la siguiente: En lugar del 8% anterior, se estableció como nuevo porcentaje un 10% sobre la renta gravable. IV.- Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (publicación 26/diciembre/1996) Esta resolución inició su vigencia a partir del 1° de enero de 1997 y constituye el instrumento jurídico que actualmente regula el porcentaje de reparto de utilidades. En el proceso de creación de esta normatividad, los sectores laborales determinaron apoyar el objetivo de la recuperación del empleo, como un elemento central de la estrategia económica, por lo que decidieron que el porcentaje de participación fuera consecuente con los esfuerzos de recuperación de la planta productiva nacional. En tal sentido, el punto resolutivo 1° de dicha determinación señala que los trabajadores participarán en un 10 % de las utilidades de las empresas en que presten sus servicios. Como se puede observar, el porcentaje del diez por ciento, de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, es una conquista social laboral, que premió el esfuerzo de la mano de obra obrera, con el fin de

incrementar la eficiencia en las fuerzas de trabajo, no como una aportación benévola del patrón, sino como una conquista elevada a la categoría de garantía social deducida del propio Pacto Supremo de la Unión. Una vez sentadas las bases respecto de cuál es el porcentaje que los patrones se encuentran obligados a entregar a sus trabajadores por concepto de participación en las utilidades de las empresas, en concepto de este resolutor Federal, se considera pertinente aludir al concepto de Impuesto Sobre la Renta, su objeto, así como al principio de Capacidad Contributiva, acorde con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, del Pacto Supremo de la Unión, sin que dicho análisis resulte tortuoso, ya que lo pretendido es, a través de la lectura de unos cuantos párrafos, lograr obtener un panorama discreto respecto del objeto de dicha contribución, que no por ello deja de ser exhaustivo, así como del principio de proporcionalidad invocado. En las relatadas circunstancias, y por lo que hace a la noción del Impuesto Sobre la renta, resulta pertinente citar lo que al efecto señala el Diccionario Jurídico Mexicano, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, y publicado por la casa Editorial Porrúa, tomo I-O, decimacuarta edición, páginas de la 1645 a 1649, que establece lo siguiente: “IMPUESTO SOBRE LA RENTA. I.

Contribución impuesto por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional... III. Principios generales del impuesto. El impuesto sobre la renta es un impuesto clasificado como directo en virtud de que grava directamente al sujeto pasivo que es quien tiene a su cargo el pago del tributo.- Este impuesto, como todas las contribuciones, consta de tres elementos fundamentales: sujetos, objeto y cuota, tasa o tarifa... El objeto de la ley lo son los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, éstos pueden provenir fundamentalmente de dos fuentes: los derivados del trabajo personal del sujeto pasivo, como p. e., los salarios o los honorarios, y los derivados de los rendimientos de capital como son los intereses bancarios. Igualmente existen los que derivan de la combinación del capital invertido y del trabajo, cuyo ejemplo clásico lo encontramos en las utilidades de las empresas o sociedades mercantiles...". De las transcripciones anteriores, se desprende con claridad que la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, es el resultado fiscal o base gravable del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que la "base gravable" calculada sin tomar en cuenta como deducción, las

aportaciones que por concepto de participación en las utilidades de la empresa, se entregaron a los trabajadores, por disposición del artículo 32, fracción XXV, de la ley de Renta reclamado en este juicio, viole lo dispuesto por la norma constitucional citada, al establecer una base irreal para que la quejosa determine su impuesto a erogar en el ejercicio. Independientemente de la consideración anterior, este Juzgador de Distrito, no soslaya que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto personal que grava precisamente la renta del sujeto, es decir, la auténtica utilidad o rendimiento que percibe el contribuyente por su explotación mercantil. Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta recoge esa utilidad en el resultado fiscal, y sólo cuando éste es positivo habrá tal utilidad, ya que en caso contrario, en vez de utilidad, habrá pérdida fiscal. Robustecen los razonamientos vertidos con antelación, los argumentos vertidos por el Pleno del Supremo Tribunal de Justicia de la Nación, en la ejecutoria que dio vida jurídica a la Jurisprudencia número P./J. 75/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, Agosto de 1999, página 47, de rubro “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)...”, que en estricto acatamiento al contenido del artículo 192 de la Ley de Amparo, resulta de observancia obligatoria para este resolutor federal, y que en lo atinente al objeto del Impuesto Sobre la Renta literalmente establece: “... el resultado fiscal o renta gravable es la base gravable del impuesto sobre la renta, es decir, el valor o cantidad de renta que el Estado quiere gravar a través de la tasa o porcentaje fijado legalmente, a fin de obtener el impuesto que debe enterar el contribuyente en los plazos y formas correspondientes. En el caso, la tasa es el porcentaje de 34%, de tal suerte que si nuestro resultado fiscal o renta gravable es de 100, el impuesto sobre la renta será de \$34 (100x34%). ... El problema de este particular esquema, es que el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal, exige -como se ha visto- que para determinar el monto de las utilidades ... se tome como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el resultado fiscal positivo que resulte del artículo 10 de la ley referida, pues sólo esta renta gravable o resultado fiscal es la que puede ser gravada por la tasa del 34% fijada

legalmente para cifrar cuantitativamente el impuesto sobre la renta...". Ahora bien, la renta gravable que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que dicho precepto legal es el que fija las reglas para calcular la utilidad fiscal de los contribuyentes a la que se le aplicará la tasa del 32% correspondiente a dicho impuesto; mientras que el artículo 32, fracción XXV, de la ley de Renta, no permite a los patrones deducir de sus ingresos las cantidades que por participación en las utilidades de la empresa entregan a sus trabajadores, lo que obliga a los contribuyentes a calcular la base gravable del impuesto, sobre una riqueza no conservada en su integridad, sino que es distinta a la utilidad fiscal real o renta del contribuyente, produciendo con ello una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo de la contribución. Así las cosas, se advierte claramente que el objeto de la contribución sujeta a estudio en esta instancia Constitucional, es el gravar la riqueza que por concepto de ingresos obtiene una persona física o moral, entendida ésta como la abundancia que un tributante obtiene respecto de

su actividad, al margen de las deducciones y los gastos. Tratándose de las personas morales, el procedimiento de determinación del impuesto es extremadamente complejo, dada la multiplicidad de ingresos que se pueden obtener y de las deducciones que la ley permite efectuar. En su hipótesis más simple se procede como sigue: Primero se determina la utilidad fiscal del ejercicio, que es la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, haciendo abstracción de las deducciones autorizadas por ley, que en términos generales corresponden a los gastos originados por el proceso económico que dieran origen a los ingresos y que se encuentran legal y contablemente acreditados; verbigracia, devoluciones, descuentos, bonificaciones, costo de producción, inversiones; etcétera. Cuando el resultado de lo anterior no arroje ingresos para la empresa, se estará en el caso de pérdida fiscal. A la utilidad fiscal obtenida se le deberán restar los conceptos señalados por la ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 10; el resultado arrojado, será la utilidad fiscal ajustada, a la cuál se le podrá deducir, por último, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios; con ello se tendrá, finalmente, el resultado fiscal sobre el cual el contribuyente deberá calcular su impuesto, aplicando a dicho resultado fiscal la tarifa que para tales sujetos establece la ley, en la forma y términos que han

quedado expuestos. Las declaraciones que las personas morales se encuentran obligadas a formular para lograr la liquidación y pago del impuesto a su cargo, deberán presentarse dentro del tercer mes siguiente a la fecha en que concluya el ejercicio fiscal regular (mes de marzo). En las condiciones apuntadas, la mecánica para el cálculo de dicho impuesto resulta complicada, pero simplificándola, en esencia, se deduce a realizar una resta de los ingresos totales del contribuyente, con las deducciones autorizadas por Ley, obteniendo así una utilidad fiscal, respecto de la cual el sujeto pasivo de la contribución, debe calcular el monto a erogar en favor de la federación, con el fin de sufragar el gasto público, inmerso en la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación, por lo que se puede concluir, que el tributo referente a renta, grava las ganancias que, entendidas como riqueza, obtiene una persona física o moral. En diverso orden de ideas, y por lo que hace al principio de proporcionalidad tributaria, resulta pertinente acotar que éste consiste en que el sujeto pasivo de un tributo contribuya a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva; esto es, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo, refleje una auténtica manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los

gastos públicos, de manera 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. Ahora bien, el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto sobre la renta, lo constituye la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ya que, si bien es cierto que de conformidad con lo previsto por el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son objeto del mismo los ingresos y no las utilidades, también lo es que la base gravable se obtiene al acumular la totalidad de los ingresos y disminuir las deducciones procedentes, para determinar la utilidad fiscal, a la que debe aplicarse la tasa para obtener el monto del impuesto a cubrir, según lo establecido por el artículo 10 de la ley referida. Robustecen los razonamientos expuestos, las consideraciones expuestas por el Pleno del Máximo Órgano de Interpretación Legislativa en los Estados Unidos Mexicanos, al sustentar la Jurisprudencia número P./J. 109/99, que al tenor del artículo 192 de la Ley de Amparo, resulta de observancia obligatoria para este Juzgador Federal, tesis la anterior que fuese publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, Noviembre de 1999, página 22, cuya sinopsis es la siguiente: “CAPACIDAD

CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”.- (La transcribe). --- *Similar aplicación cobra, la Jurisprudencia sustentada por el mismo Máximo Órgano de Administración de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo III, marzo de mil novecientos noventa y seis, página cuatrocientos treinta y siete, cuyo rubro y texto literales son los siguientes “IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”.-* (La transcribe). --- *En congruencia con lo anterior, se concluye que la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al limitar al sujeto pasivo de la contribución, la posibilidad de deducir las utilidades que son entregadas a los trabajadores, obliga a cubrir el impuesto en función de una capacidad económica irreal. Lo anterior es así, ya que la conformación de la base gravable del sujeto pasivo de la contribución, tiene su génesis en la disminución de las deducciones autorizadas por la Ley de Renta, de los ingresos obtenidos, y si las utilidades de la empresa son consideradas ingreso para el ejercicio fiscal dos mil dos, acorde a lo establecido por el artículo 17 de la Ley del*

Impuesto Sobre la Renta, sin que la parte proporcional que debe otorgarse a los trabajadores por concepto de participación en las utilidades de la empresa, acorde a los artículos 120 y 121 de la Codificación Laboral Federal, pueda ser deducida de dichos ingresos, lógico es que la base gravable, resultado de la anterior operación de substracción, arroja un resultado irreal, respecto de los ingresos que como utilidad obtuvo la empresa en el ejercicio fiscal, luego de disminuir todas sus erogaciones que disminuyen el haber con que se incrementa su riqueza. A fin de clarificar lo sustentado en el párrafo anterior, se cita el siguiente ejemplo:

EJERCICIO FISCAL 2002 ISR PERSONAS MORALES. CUENTA T INTERNA DE LA EMPRESA, PARA CALCULAR EL INGRESO TOTAL. ENTRADAS \$150.00 - SALIDAS \$50.00 INGRESO TOTAL \$100.00 CÁLCULO IMPUESTO INGRESO TOTAL \$100.00 GANANCIA \$100.00 --- PTU \$10 (10%)= \$90.00 INGRESO ACUMULABLE \$100.00 - DEDUCCIONES AUTORIZADAS \$0.00 = UTILIDAD FISCAL: \$100.00 ISR \$100.00 x 32% = \$32.00 a pagar. Del ejemplo descrito con antelación, se advierte que una empresa que en el ejercicio fiscal dos mil dos, obtuvo ingresos en su empresa por un monto de ciento cincuenta pesos, y egresos por cincuenta, obteniendo un ingreso total de cien pesos, de los cuales otorgó el equivalente de diez a sus trabajadores por concepto de participación en

las utilidades de la empresa (PTU), lo que arrojó para el ente jurídico colectivo quejoso un ingreso real de noventa pesos; sin embargo, toda vez que el artículo 32 fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio fiscal dos mil dos, impide al contribuyente la deducción de las participaciones otorgadas a los trabajadores por concepto de utilidad; para el cálculo de la base gravable de la contribución de renta, se consideran como ingresos netos acumulables el total de cien pesos (cantidad la anterior que realmente no se encuentra dentro del patrimonio de la empresa, supuesto que trasladó el diez por ciento de las utilidades a los trabajadores, y que atendiendo a ello, para el cálculo de la base gravable, tan sólo se deberían tomar en consideración los noventa pesos que realmente fueron el ingreso como utilidad de la empresa), mismos que al no existir deducciones por acreditar para el ejercicio fiscal de trato, son considerados como utilidad fiscal neta, a la cual se le aplica el 32%, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, que resulta ser la tasa comprendida en el artículo 10 de la Ley de la Ley que lo regula, vigente en el año dos mil dos, arrojando un saldo de treinta y dos pesos a erogar en favor de la Hacienda Pública. Del ejemplo anterior se colige, que la capacidad contributiva real de la empresa para el ejercicio fiscal dos mil dos, resultaba de noventa pesos, supuesto que la cantidad de diez pesos

trasladada al trabajador por concepto de participación en las utilidades, realmente no incrementó el patrimonio del ente jurídico colectivo quejoso, por el contrario, lo disminuyó, razón por la cual acorde al principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cálculo de la base gravable del sujeto pasivo de la contribución, debe hacerse atendiendo a la capacidad contributiva real del contribuyente, tal y como quedó sustentado en párrafos anteriores, y acorde al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación citado con antelación, por lo cual si la aplicación del dispositivo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el ejercicio fiscal dos mil dos, impide al patrón disminuir las cantidades que por concepto de participación en las utilidades de la empresa, otorgó a sus trabajadores, obligándole a calcular la base gravable acorde a los ingresos totales acumulables que obtuvo en el ejercicio fiscal dos mil dos; es decir, tomando en consideración las cantidades que por concepto de utilidades fueron entregadas a los trabajadores, arrojándole una carga tributaria respecto de ingresos que no incrementaron su riqueza, sino que por el contrario la disminuyeron, supuesto que fueron erogadas; en conclusión dicho artículo viola la garantía de proporcionalidad derivada del

artículo 31, fracción IV, del Pacto Supremo de la Unión, cuyo tenor literal es el 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.”. En ese orden de ideas, este resolutor federal estima necesario destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha acrisolado el concepto de proporcionalidad en materia fiscal, al sustentar las Jurisprudencias números 244 y 255, publicadas en las páginas 292 y 302, Tomo I, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, cuyos textos y contenidos literales, respectivamente, establecen: “IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”. (La transcribe). --- “IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”.- (La transcribe). --- Ahora bien, de la lectura del artículo y Jurisprudencias invocadas con antelación, se advierte que para que un impuesto tenga plena validez, debe reunir los extremos legales siguientes: 1.- Que se encuentre establecido en una Ley; 2.- Que sea proporcional y equitativo; y, 3.- Que se destine a cubrir el gasto público. En las relatadas circunstancias, para una mejor comprensión del presente asunto, conviene tener presente el contenido literal del artículo 32,

fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuya inconstitucionalidad se reclama, así como el diverso numeral 31, fracciones I y V del propio ordenamiento legal, mismos que establecen: "Artículo 31.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: Gastos estrictamente indispensables y donativos. 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. ...V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero del impuesto 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 solo 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 refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.". "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 íntegro análisis del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que éste autoriza expresamente a las personas morales sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta, que deduzcan de dicho impuesto, las erogaciones que consideren estrictamente indispensables para los fines de su actividad, mismas que deben satisfacer los requisitos previstos en esa ley; asimismo, resulta indispensable acotar, que de un análisis armónico y cuidadoso de los dispositivos transcritos, se arriba a la conclusión que el segundo de ellos, prohíbe que los contribuyentes deduzcan de las erogaciones que hagan por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, por considerar que tales erogaciones fueron consideradas originalmente como ingresos, tal y como se sustento en párrafos anteriores. Ahora bien, la prohibición que sostiene el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que se deduzcan del citado impuesto, las erogaciones que efectúa el contribuyente, por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, resulta contraria al principio de proporcionalidad tributaria, porque la

base gravable no guarda ninguna relación con el objeto que pretende gravar. En efecto, el objeto del impuesto sobre la renta es gravar las utilidades reales obtenidas por los contribuyentes durante el ejercicio fiscal (riqueza); sin embargo, el artículo tildado de inconstitucional, al prohibir deducir de dicho impuesto, las cantidades que por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, no sólo desatiende la capacidad contributiva real de la quejosa, sino que impone una carga tributaria excesiva basada en un movimiento pasivo y obligatorio para la continuidad de los fines primordiales del propio ente jurídico colectivo quejoso. Así, cabe precisar que las cantidades erogadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, como su nombre lo indica revelan que partieron precisamente de una utilidad, es decir ganancia; empero, no se debe perder de vista que de conformidad con el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, la cual se determinará tomando como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que dicha participación de utilidades por los trabajadores, no significa un movimiento positivo para la empresa, pues ningún

beneficio extra obtuvo con tales utilidades, sino que en todo caso el beneficio se materializó para los empleados que las recibieron de manera proporcional, lo que deduce el hecho de que la norma cuya inconstitucionalidad se impugna, prohíbe deducir del Impuesto Sobre la Renta, las cantidades erogadas por concepto de reparto de utilidades, impedimento el anterior que implícitamente está gravando respecto de erogaciones y no el aspecto gravable cuya génesis recaudadora son las utilidades. En ese orden de ideas, la prohibición contenida en el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se itera, en el sentido de que, los patrones no deduzcan de dicho impuesto las erogaciones que efectúan por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, se convierte en una carga tributaria que resulta desproporcional y por ende inconstitucional, en virtud de que el objeto del impuesto se basa en una (erogación), que no guarda ninguna relación con la génesis de la actividad recaudadora, que es la de gravar la riqueza (utilidades, entendidas como ganancia real o riqueza); por lo que, no se está gravando a los sujetos de acuerdo a su capacidad contributiva real, con el fin de tributar a los gastos públicos, violándose con ello el principio de proporcionalidad tributaria inmerso en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Asimismo, conviene

acotar que el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, expresamente autoriza a los contribuyentes, la deducción de erogaciones que sean indispensables para la prosecución de sus fines propios. Ahora bien, el derecho de los trabajadores para participar en las utilidades de las empresas, constituye un logro laboral elevado a rango constitucional, tal y como lo establece el artículo 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que el reparto de utilidades no resulta voluntario para los contribuyentes morales, sino que deviene imperativo (entiéndase obligatorio); así pues, cuando el contribuyente efectúa reparto de utilidades entre sus trabajadores, en realidad está erogando el costo de un elemento indispensable para la continuación de la actividad de la empresa. En la hipótesis apuntada en el párrafo anterior, el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se contrapone al numeral 31, de ese mismo ordenamiento jurídico, pues éste autoriza expresamente la deducción de erogaciones encaminadas a la continuación de los fines propios de las empresas que los hagan. Bajo esa óptica, el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuya vigencia inició el uno de enero de dos mil dos, conculca la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la

República, lo que impone conceder el Amparo y la Protección de la Justicia de la Unión a ** SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, para el efecto de que no le sea aplicado en el presente ni en el futuro el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil dos, y se le permita deducir de dicho impuesto las cantidades que se eroguen por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, que haya pagado a sus trabajadores. Por último ya que la violación destacada en éste considerando, habrá de motivar la concesión del amparo que se solicita, ello hace innecesario el examen del resto de los conceptos de violación, de conformidad con la jurisprudencia que bajo el rubro de: “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. CUÁNDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO,” aparece publicada en la página 85, Tomo VI, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000”.***

QUINTO.- Inconforme con la resolución anterior, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en suplencia por ausencia de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de Egresos, del Oficial Mayor, del Procurador Fiscal de la Federación y del Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien actúa en representación del Presidente de la República, interpuso recurso de revisión. El juez Decimoprimer de Distrito en el Estado de Tamaulipas, con fecha dieciséis de febrero de

dos mil cuatro, remitió el escrito original de expresión de agravios junto con los autos del juicio de amparo ***** al Quinto Tribunal Colegiado del Decimonoveno Circuito en Reynosa, Tamaulipas quien a su vez, ordenó remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para la substanciación del recurso de referencia.

SEXTO.- El Presidente del Quinto Tribunal Colegiado del Decimonoveno Circuito en Reynosa, Tamaulipas, al que correspondió el conocimiento del asunto, mediante proveído de dieciséis de febrero de dos mil cuatro, admitió a trámite el recurso de revisión interpuesto por la parte quejosa, lo radicó bajo el número *****; y con fecha de treinta y uno de marzo de dos mil cuatro, dictó resolución en la que determinó carecía de competencia legal para conocer el asunto y, consecuentemente, ordenó su remisión a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que efectuara el estudio de la constitucionalidad correspondiente.

Las consideraciones del Quinto Tribunal Colegiado del Decimonoveno Circuito, en la parte que interesa, son las siguientes:

“QUINTO. Sin embargo, esta magistratura se encuentra impedida para conocer de la constitucionalidad de los actos reclamados, toda vez que el presente asunto es de la competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por tanto, en cumplimiento de lo previsto en el artículo

84 de la Ley de Amparo, deberá remitirse el expediente al Máximo Tribunal de País para su conocimiento y resolución, en términos del punto Decimoprimer, fracción III, del Acuerdo 5/2001, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

--- En efecto, los actos reclamados en el juicio de garantías que nos ocupa los constituyen el decreto que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de enero de dos mil dos, específicamente el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como su ejecución. --- Ahora bien, los artículos 94 constitucional, 84, fracción I, inciso a), y 92 de la Ley de Amparo, disponen lo siguiente: --- “Artículo 94. Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito [...] El Pleno de la Suprema Corte de Justicia estará facultado para expedir acuerdos generales, a fin de lograr una adecuada distribución entre las Salas de los asuntos que competa conocer a la Corte, así como remitir a los Tribunales Colegiados de Circuito, para mayor prontitud en el despacho de los asuntos, aquéllos en los que hubiera establecido jurisprudencia o los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia corte determine para una mejor impartición de justicia. Dichos acuerdos surtirán

efectos después de publicados”. --- “Artículo 84. Es competente la Suprema Corte de Justicia para conocer del recurso de revisión, en los casos siguientes:- I. Contra las sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito, cuando:- a) Habiéndose impugnado en la demanda de amparo, por estimarlos inconstitucionales, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando en la sentencia se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad”. --- Por su parte, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 94 constitucional, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el Acuerdo General número 5/2001, relativo a la determinación de los asuntos que conservará para su resolución y el envío de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha veintinueve de junio de dos mil uno, iniciando su vigencia al día siguiente, en cuya parte conducente previene: --- ...”TERCERO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia conservará para su resolución [...] II. Los amparos en revisión

en los que subsistiendo la materia de constitucionalidad de leyes federales o tratados internacionales, no exista precedente y, a su juicio, se requiera fijar un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional y, además, revistan interés excepcional, o por alguna otra causa; o bien, cuando encontrándose radicados en alguna de las Salas, lo solicite motivadamente un Ministro [...] CUARTO. Las Salas resolverán los asuntos de su competencia originaria y los de la competencia del Pleno que no se ubiquen en los supuestos señalados en el punto precedente, siempre y cuando unos y otros no deban ser remitidos a los Tribunales Colegiados de Circuito [...] QUINTO. De los asuntos de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con las salvedades especificadas en los puntos Tercero y Cuarto de este acuerdo, corresponderá resolver a los Tribunales Colegiados de Circuito:- I. Los recursos de revisión en contra de sentencias pronunciadas por los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, cuando:— A) No obstante haberse impugnado una ley federal o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o se hubiere planteado la interpretación directa de uno de ellos, en la sentencia recurrida no se hubiere

abordado el estudio de esas cuestiones por haberse sobreseído en el juicio o habiéndose pronunciado sobre tales planteamientos, en los agravios se hagan valer causas de improcedencia.– Lo anterior se concretará sólo cuando el sobreseimiento decretado o los agravios planteados se refieran a la totalidad de los quejosos o de los preceptos impugnados, y en todos aquellos asuntos en los que la materia de la revisión no dé lugar a que, con independencia de lo resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito, deba conocer necesariamente la Suprema Corte de Justicia; [...] C) Habiéndose planteado la inconstitucionalidad de leyes federales, subsista la materia de constitucionalidad de las mismas, si resulta innecesaria la intervención de la Suprema Corte por no darse ninguno de los casos precisados en los puntos Primero y Segundo de este Acuerdo, como los que de manera ejemplificativa se enuncian a continuación [...] 3. En materia administrativa, cuando el tema esencial de fondo sea:- a) Práctica de una visita domiciliaria;- b) Multas y arrestos administrativos;- c) Procedimientos administrativos que ordenen el aseguramiento o embargo de bienes;- d) Procedimiento administrativo de ejecución;- e) Afectación de la actividad de los concesionarios del servicio público de transporte;- f) Cese o suspensión de los integrantes de los cuerpos de

seguridad pública; y- g) Fianzas [...] DÉCIMO OCTAVO. Si un Tribunal Colegiado de Circuito estima motivadamente, de oficio o por alegato de parte, que un asunto no se encuentra previsto en los casos precisados en este Acuerdo, o que existen razones relevantes para que el Pleno o alguna de las Salas de este Alto Tribunal asuma su competencia originaria, enviará los autos del juicio de amparo exponiendo tales razones; por tal motivo, el auto a que se refiere el punto Décimo Cuarto de este acuerdo será irrecurrible. Notificará, además, por medio de oficio esa determinación a las autoridades responsables, así como al Tribunal Unitario de Circuito o Juzgado de Distrito del conocimiento y personalmente al quejoso y al tercero perjudicado, en su caso". --- En esa tesitura, a juicio de este Tribunal, el asunto de nuestra atención es inédito, toda vez que no existe jurisprudencia que se ocupe del tema central planteado, ni corresponde a ninguno de los previstos en el punto Quinto del Acuerdo de mérito, de tal manera que no se surte la competencia delegada y, por ende, ésta le corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Federal; 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, porque el recurso se

interpone en contra de la sentencia pronunciada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio en el que se reclamó la Ley del Impuesto sobre la Renta, expedida por el Congreso de la Unión, por estimar que es directamente violatoria de la Constitución Federal, y en la que el Juez de Distrito otorgó la protección constitucional en el juicio, considerando para ello que la ley reclamada es inconstitucional, y por ende, declaró su invalidez y vigencia, y en el recurso que hace valer el recurrente -Presidente de la República- subsiste el problema relativo a la Constitucionalidad de dicho ordenamiento, ya que éste, en sus agravios alega que contrariamente a lo determinado por el A quo, la citada ley sí resulta constitucional. --- Luego, resulta inconcuso que este Colegiado carece de competencia legal para conocer del recurso de revisión que nos ocupa, por lo que en cumplimiento del punto Decimoctavo del Acuerdo en consulta, deberá remitirse de inmediato el expediente con sus anexos, el escrito de agravios de la autoridad recurrente, así como testimonio de esta resolución y el disquete que la contenga, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien es la competente para hacer la declaración que en derecho proceda; debiendo formarse el cuaderno de antecedentes respectivo con la copia autorizada de la demanda, de la

sentencia impugnada, de los escritos de expresión de agravios y de esta resolución”.

En cumplimiento a la anterior determinación el Secretario de Acuerdos del Quinto Tribunal Colegiado del Decimonoveno Circuito en Reynosa, Tamaulipas, por oficio 11222 de veintiuno de abril de dos mil cuatro, remitió a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el recurso de revisión de mérito.

Llegados los autos a este Alto Tribunal, su Presidente, mediante proveído de veintidós de abril de dos mil cuatro, admitió el recurso de revisión hecho valer.

El Agente del Ministerio Público de la Federación no formuló pedimento.

Por auto de veintidós de abril de dos mil cuatro, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó turnar los presentes autos al Señor Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo, para la elaboración del proyecto de sentencia respectivo.

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

PRIMERO.- Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer de este recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley

de Amparo y 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y conforme a lo previsto en los puntos Segundo, Tercero, fracción II, en relación con el Cuarto, del Acuerdo General Plenario 5/2001, publicado el veintinueve de junio de dos mil uno en el Diario Oficial de la Federación, por no existir precedentes que resuelvan la cuestión de constitucionalidad cuyo planteamiento subsiste en esta instancia.

SEGUNDO.- En su escrito de agravios, la autoridad responsable señala en esencia que contrariamente a lo concluido por el a quo el artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta no ocasiona que se calcule dicho tributo sobre una base irreal que no refleja la verdadera capacidad económica del contribuyente; y, consecuentemente, no puede considerarse que viole el principio de proporcionalidad tributaria.

Es fundada la aseveración anterior.

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

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

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

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

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

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

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

Históricamente, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se concibe también como un producto de la lucha de clases y del movimiento obrero positivizado en la Constitución de 1917, la primera en el siglo XX en incluir derechos de carácter social. En el artículo 123 de nuestra Carta Magna se prevén los reclamos del sector que impulsó el movimiento revolucionario, teniendo como principio rector la dignidad del trabajador como persona, para mejorar su nivel de vida y las condiciones de trabajo, que trae consigo la exigencia de un trato igualitario y respetuoso, lo cual se logra sin convertir a la figura de la participación en las utilidades de una empresa en una especie del contrato de sociedad, toda vez que el trabajador no soporta las pérdidas como lo haría un socio normal.

La figura en comento no es exclusiva de la legislación mexicana, se ha desarrollado de diversas maneras en otros

países, adoptando diferentes modalidades. Para el caso a estudio, se procede a un análisis de las características propias del sistema utilizado en México.

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

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

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

Respecto de la cantidad base sobre la cual se establece el porcentaje repartible es de *quantum* fijo en oposición a *quantum*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“1. Las personas morales se encuentran obligadas a determinar, por una parte, la base gravable para efectos del entero del impuesto sobre la renta en términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre 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 agravios que se plantean en el caso a estudio, bajo la premisa fundamental de que los trabajadores tienen derecho legalmente a participar en las utilidades de las empresas, cuya base del reparto la constituye **la renta gravable** de aquéllas que, conforme al criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determina en términos de los dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

consecución de su objeto social, al que se encuentra obligado en términos del artículo 123, apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

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

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

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

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

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.”

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

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

En estos términos, como puede observarse, la **capacidad económica** como concepto jurídico tiene una gran trascendencia en materia fiscal al considerarse como un parámetro en el diverso

concepto de **capacidad contributiva** y, por ende, en el principio de proporcionalidad impositiva; sin embargo, en el ámbito del Derecho Tributario no es factible su aplicación de manera estricta, sino que para ello es necesario realizarlo con ciertos matices.

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

En otras palabras, las normas jurídico-fiscales aprecian la **capacidad contributiva** de los particulares a la luz de una particular manera de integrar su haber patrimonial y sus

modificaciones, lo cual evidentemente se aparta del concepto general de la forma en que la **capacidad económica** se manifiesta en el derecho común.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o

silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de esta Ley.”

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

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

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

permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

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

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

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

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

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

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

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

IV. Las inversiones.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Los gastos de representación.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En estos términos, a manera de conclusión, podría decirse que no parece injustificado que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se aprecie la capacidad contributiva de distinta manera que

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

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

Efectivamente, del contenido de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que los contribuyentes tienen la posibilidad de deducir entre otros

conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

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

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

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

atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

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

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

“Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho”.

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

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

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

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

- 1) Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;

- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- 4) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas.
- 5) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

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

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

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

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

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

El artículo 123, constitucional, dispone en lo conducente:

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

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

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

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

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

b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía general. Tomará

asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales.

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

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

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

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

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

Por tanto, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye una partida no deducible, aun cuando implique una disminución en el haber patrimonial de la persona moral, por razones de índole jurídico, económico y social, que el órgano creador de la norma consideró en el momento de proceder a su exclusión al apreciar la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria del impuesto sobre la renta, en atención a que:

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

- Totalidad de ingresos acumulables
- (-) Totalidad de deducciones autorizadas
- (=) Utilidad fiscal del ejercicio
- (-) Pérdidas de ejercicios anteriores
- (=) Base gravable

En este tenor, si el porcentaje de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (10%), tiene como base la renta gravable que se determina conforme a la ley de la materia, en tal virtud, evidentemente se trata de un acto que acontece con posterioridad a la determinación de aquélla; en esas

circunstancias, no se justifica jurídicamente la deducción de una partida cuando ha culminado el procedimiento que para tal efecto prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que ello implicaría a su vez una disminución en la base gravable del tributo.

2°. Si bien el reparto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa es una erogación que debe realizarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que debe presentarse la declaración anual del impuesto sobre la renta, es decir, se lleva a cabo aquélla en el ejercicio siguiente a aquél en el cual se generó, cabe señalar que dada la naturaleza y objetivos esenciales de este beneficio, tampoco podría considerarse en ese momento como una partida deducible, toda vez que se advierte que existen motivos económicos y sociales que lo impiden, en atención a que de permitir la deducción, representaría una distorsión en la base del tributo en cuestión o **“renta gravable”** de la empresa, puesto que al estar incluida en el rubro de deducciones, aquélla se vería disminuida de los ingresos acumulables de la persona moral, lo cual ocasionaría:

- a) Una utilidad fiscal menor, por tanto, reducción de la base gravable, lo cual trasciende a la recaudación de ingresos para la satisfacción del gasto público.
- b) Se disminuiría también, la base sobre la cual se fija la cantidad de la participación de los trabajadores de una empresa.
- 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 repercuta en estos últimos y que sea deducible para la determinación de la base gravable correspondiente.
- No constituye obstáculo a lo anterior, que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señale que la participación de utilidades de los trabajadores no se considera una distribución de utilidades como los dividendos, ya que dicha precisión únicamente se hace para que no se aplique el mecanismo que esa disposición establece para el cálculo del tributo respectivo por ese concepto (distribución de dividendos).
- De adoptar una postura contraria, ello se traduciría en una distorsión de la base gravable, al no pagarse el tributo respecto de la verdadera utilidad o ganancia de la empresa, independientemente de que ello también ocasionaría una disminución de la base de la participación de utilidades de los trabajadores.

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

utilidades o ganancias y los trabajadores por lo que hace a sus ingresos que perciben.

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

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

TERCERO.- En vista de lo anterior, lo procedente de conformidad con el artículo 91, fracción I de la Ley de Amparo, es analizar los conceptos de violación no analizados por el a quo.

En ellos el quejoso hace valer la inconstitucionalidad del precepto jurídico porque considera, en esencia, 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, cuya deducibilidad la condiciona a lo que para tal efecto establece 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 considerado, lo procedente es revocar la sentencia recurrida y negar el amparo solicitado en contra del mecanismo tributario previsto en artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- Deber quedar firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito, en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- En la materia competencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se revoca la sentencia recurrida.

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 año dos mil dos.

Notifíquese: con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al lugar de su origen y en su oportunidad, archívese el toca.

Así lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión del día cuatro de mayo de dos mil cuatro, por unanimidad de nueve votos se aprobó el resolutivo Primero; 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 puntos resolutivos Segundo 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.

El señor Ministro Presidente Mariano Azuela Güitrón declaró que el asunto se resolvió en los términos propuestos.

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.

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

PRESIDENTE

MINISTRO MARIANO AZUELA GÜITRÓN

PONENTE

MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO

EL SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. JOSE JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ

Esta foja corresponde a la sentencia dictada en el Amparo en Revisión número 608/2004. QUEJOSA: *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, fallado el día cuatro de mayo de dos mil cuatro, en el sentido: **PRIMERO.-** Debe quedar firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito, en el primer punto resolutive de la sentencia recurrida. **SEGUNDO.-** En la materia competencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se revoca la sentencia recurrida. **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 año dos mil dos. Conste.

Vo. Bo. Comisión.

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

**VOTO MINORITARIO QUE FORMULAN LOS MINISTROS
SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO, JOSÉ RAMÓN
COSSÍO DÍAZ, OLGA MARÍA DEL CARMEN SÁNCHEZ
CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS Y JUAN N. SILVA MEZA,
EN EL PRESENTE AMPARO EN REVISIÓN 608/2004.**

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 aquéllas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto, tal y como acontece, entre otros rubros, con los gastos e inversiones,

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 fijen en disposiciones de carácter general.

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

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

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