

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO
1535/2004.
QUEJOSA: *****, SOCIEDAD ANÓNIMA
DE CAPITAL VARIABLE.

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

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

Vo.Bo. VISTOS; Y,
RESULTANDO:

COTEJÓ:

PRIMERO. Mediante escrito presentado el veintiocho de
enero de de dos mil cuatro, en la Oficina de Correspondencia
Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en
el Estado de Nuevo León, *****, 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 enseguida se precisan:

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

El Secretario de Gobernación.--- 5. El Director del Diario Oficial de la Federación.--- 6. El Administrador Local Jurídico de Guadalupe.--- IV. LEY O ACTO QUE DE CADA AUTORIDAD SE RECLAMA.--- 1. Del Congreso de la Unión, reclamo:--- a) La tramitación, aprobación y expedición de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 y, en concreto, lo dispuesto por el artículo 32 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta fracción XXV, en donde se encuentra la prohibición de hacer deducible la Participación del Trabajador en la Utilidades.--- b) La tramitación, aprobación y expedición del Decreto que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, vigente a partir de esa fecha, concretamente la fracción XC del Artículo Segundo de las disposiciones transitorias de dicha ley, mediante la cual se establece que ‘la Participación de los Trabajadores en la Utilidades, será considerada deducible, en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del producto interno bruto’.--

- 2. Del Presidente de la República, reclamo: La promulgación y orden de publicación del decreto y

las leyes que se mencionan en el numeral anterior.-

-- 3. Del Secretario de Hacienda y Crédito Público, reclamo:--- El refrendo del Decreto Presidencial promulgatorio del Decreto y la Ley reclamados, a que se alude en los anteriores apartados.--- 4.- Del Secretario de Gobernación, reclamo:--- El refrendo otorgado al Decreto Presidencial promulgatorio de las leyes que se reclaman.--- 5.- Del Director del Diario Oficial de la Federación, reclamo:--- La publicación oficial de los ordenamientos reclamados.--- 6.- Del Administrador Local Jurídico de Guadalupe, reclamo: El oficio número 325-SAT-19-I-01-10917, de fecha 19 de diciembre del 2003, notificado en fecha 12 de enero de 2004, a través del cual el Administrador Local Jurídico de Guadalupe, resolvió no confirmar el criterio sustentado por mi representada, prohibiendo el que se pueda hacer deducible la participación de los trabajadores en las utilidades pagadas en 2002, y obligando, de esta manera, a aplicar por primera vez los artículos tildados de inconstitucionales, constituyendo un auténtico primer acto de aplicación, como podrá ser observado en el capítulo respectivo a la procedencia del amparo.”

SEGUNDO. La parte quejosa señaló como preceptos constitucionales violados, los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y

expresó como antecedentes de los actos reclamados, los siguientes:

“1. Mi mandante es una sociedad mercantil legalmente constituida conforme a las Leyes de la República Mexicana, tal y como se acredita con el testimonio de la escritura pública correspondiente que se ofrece como prueba, y está debidamente inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con clave R.F.C.ICT- **.-- 2. Es contribuyente del impuesto sobre la renta, impuesto al activo e impuesto al valor agregado, entre otros impuestos federales.-- 3. En virtud de que mi poderdante, para el desarrollo de su objeto social cuenta con una planta laboral, en los términos de las disposiciones vigentes, ha estado y está obligada de conformidad con el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, a enterar a los trabajadores una participación en las utilidades de la sociedad (PTU).-- 4. En mérito de lo anterior, en el mes de mayo del ejercicio fiscal de 2002 y acorde a la base que para tal efecto determinó en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en dicho ejercicio, mi representada procedió al reparto y pago de la PTU. Posteriormente, el día 27 del mes de marzo de 2003,***

mi poderdante procedió a la determinación y entero del impuesto sobre la renta (ISR) a su cargo por lo que respecta al ejercicio fiscal de 2002 presentando su declaración anual en los términos previstos por la ley aplicable.--- 5. Cabe señalar que mi representada consideró como deducible la PTU pagada a sus trabajadores en mayo del 2002, toda vez que, a su juicio, se actualizó la hipótesis necesaria para la aplicación del derecho contenido dentro de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir que se superó la expectativa del crecimiento del PIB del 3% establecida por el legislador como condición para la procedencia de la deducibilidad de la PTU pagada en el ejercicio 2002.---

Dicha expectativa, publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, basada a su vez en los datos ofrecidos por el Programa Nacional de Financiamiento al Desarrollo (PRONAFIDE), arroja los siguientes datos: (Se transcriben).--- 6. Ahora bien, con el objeto de confirmar el criterio sustentado en el punto anterior, mi representada, en fecha 24 de octubre del 2003, interpuso una consulta fiscal ante la Administración Local Jurídica de Guadalupe, misma que fue contestada a través del oficio 325-SAT-19-I-01-10917, de fecha 19 de diciembre del 2003, y notificado el 12 de enero de 2004, resolviendo no confirmar el criterio sustentado por

mi representada.--- 7. Así las cosas, se desprende que a través del oficio número 325-SAT-19-I-01-10917, de fecha 19 de diciembre del 2003, mi representada fue obligada a aplicar, por primera vez y en su perjuicio, las restricciones contenidas en el artículo 32 de la LISR y la fracción XC del artículo Segundo Transitorio las cuales consisten en no hacer deducible el pago de PTU efectuado a sus trabajadores, actualizándose el primer acto de aplicación de los preceptos por esta vía impugnados en las condiciones de inequidad, ilegalidad y desproporcionalidad que se detallarán en el capítulo de agravios de la presente demanda de garantías.”

TERCERO. La parte quejosa expresó como conceptos de violación, en síntesis los siguientes:

1. Que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil dos, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues obliga a determinar un resultado fiscal que no es representativo de la capacidad contributiva, porque el reparto de utilidades que se entrega a los trabajadores es una erogación estrictamente indispensable para los fines del negocio, por tanto debiera ser deducible para efectos de la determinación de la base gravable y así permitir a las

empresas tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva.

2. Que asimismo, dicha disposición es violatoria de la garantía de equidad tributaria, ya que existen empresas contribuyentes que pagan contraprestaciones anuales relacionadas con la productividad o eficiencia que si pueden deducir, mientras que empresas como la quejosa que pagan PTU a sus trabajadores no lo pueden hacer.
3. Que la fracción XC del artículo Segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil dos, resulta violatoria de la garantía de equidad tributaria, porque deja al arbitrio de una autoridad administrativa uno de los elementos que incide de manera directa en el cálculo del impuesto, porque depende de un concepto incierto que no se encuentra en la ley.
4. Que además dicha fracción es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, porque la presunción de expectativa de crecimiento del producto interno bruto, no guarda relación con la capacidad contributiva del gobernado.

CUARTO. Por auto de veintinueve de enero del año dos mil cuatro, el Juez Tercero de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, al que por razón de turno correspondió

conocer del asunto, admitió a trámite la demanda de amparo radicándola bajo el número PRAL.*****; y previos los trámites de ley, dictó resolución el cinco de abril de dos mil cuatro, misma que terminó de engrosar el treinta y uno de mayo del mismo año, fecha en que las labores del juzgado así lo permitieron y cuyo punto resolutivo es el siguiente:

“ÚNICO. Se sobresee en el juicio de amparo promovido por **, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de las autoridades y por los actos precisados en el resultando primero de esta sentencia y por los motivos expuestos en el último considerando de esta resolución constitucional.”***

Las consideraciones que sustentan la resolución de mérito se transcriben a continuación:

“CUARTO.- Previamente al estudio del fondo del asunto, este Tribunal Federal debe analizar, lo aleguen o no las partes, si en el caso se actualiza alguna de las causales de improcedencia del juicio de garantías, toda vez que constituyen una cuestión de orden público y estudio preferente, y además, porque así lo dispone la última parte del artículo 73 de la Ley de Amparo, en relación con la jurisprudencia número 814, publicada en la página quinientos cincuenta y tres, Tomo VI, Materia Común, del Apéndice al Semanario Judicial de la

Federación correspondiente a los años de 1917-1995, que dice:--- 'IMPROCEDENCIA, CAUSALES DE. EN EL JUICIO DE AMPARO.'

vicios propios, en su caso, en contra del acto de aplicación; siendo incorrecto, por ello, el estudio de estas últimas cuestiones antes de concluir sobre la constitucionalidad de la norma reclamada.--- Así lo ordena la tesis de jurisprudencia de la Novena Época, sustentada por la Segunda Sala del alto tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Agosto de 2000, Tesis: 2a./J. 71/2000, página: 235, que establece:--- ‘LEYES, AMPARO CONTRA. REGLAS PARA SU ESTUDIO CUANDO SE PROMUEVE CON MOTIVO DE UN ACTO DE APLICACIÓN.’ (Se transcribe).--- Por su parte el artículo 114 de la Ley de Amparo, tutela los momentos en que puede impugnarse una ley, al disponer:--- ‘ARTÍCULO 114.’ (Se transcribe).--- Según se advierte de los preceptos transcritos, las normas de carácter general pueden ser impugnadas mediante el juicio de amparo en distintos momentos, atendiendo a la naturaleza de la propia norma; es decir, si por su sola entrada en vigor causan un perjuicio (autoaplicativas), o bien, si requieren de un acto de autoridad o alguna actuación equiparable que concrete la aplicación al particular de la norma en cuestión (heteroaplicativas).--- En el primer caso, basta con que el particular se encuentre ubicado en los supuestos que se establecen en un determinado ordenamiento legal que afecta su interés jurídico para que esté en aptitud de ejercer la acción de

amparo dentro del plazo de treinta días a partir de la entrada en vigor de la disposición de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley de Amparo.--- En el segundo caso, se requiere de un acto de aplicación para que se produzca la actualización de la hipótesis normativa y, entonces, el término con que cuenta el agraviado para promover el juicio de amparo es de quince días, según las reglas establecidas en el artículo 21 de la ley citada.--- Lo antes expresado denota que para la impugnación de las normas generales, mediante el juicio de amparo, se requiere acreditar que esas normas afectan la esfera jurídica de quien solicita la protección federal, ya sea porque con la entrada en vigor de las mismas tal afectación se genere de inmediato, o bien, porque dichos efectos se hayan causado con motivo de un acto concreto de aplicación, el cual puede provenir, generalmente, por la actuación de una autoridad, pero también de los propios particulares, si mediante estas conductas se vincula de modo necesario al solicitante del amparo con lo dispuesto en los preceptos impugnados, por actualizarse sus supuestos.--- En relación con la distinción entre leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sustentado la tesis que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena

Época, Tomo III, correspondiente al mes de abril de mil novecientos noventa y seis, página 123, cuyo rubro y texto dicen:--- ‘LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.’ (Se transcribe).--- En el caso concreto, es dable sostener que el impuesto sobre la renta del que se duele la quejosa, se le aplicó desde que rindió su declaración de personas morales del ejercicio fiscal dos mil dos, y la cual presentó ante la Institución Bancaria *** el día veintisiete de marzo de dos mil tres, lo anterior, se encuentra demostrado con las documentales visibles a fojas 57 a 61 de autos, aunado al hecho que el promovente del amparo, así lo manifestó expresamente en su demanda de garantías, concretamente en el capítulo de antecedentes, en la parte que reza:--- (Se transcriben).--- Ahora bien, la fracción XII, del ordinal 73, de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, prevé que no se considerará consentida tácitamente la ley, sino sólo en el caso que no habiéndose impugnado la ley desde el momento de su vigencia encontrándose legitimado para ello, tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de aplicación en relación con el quejoso, es decir, acude al concepto de individualización condicionada, arriba citado, condición que en el presente caso, se surte desde el día siguiente al de**

su conocimiento o primer acto que implique el consentimiento del sistema tributario del impuesto impugnado.--- Esto es; desde el siguiente al en que efectuó la declaración del ejercicio de personas morales correspondiente al ejercicio de dos mil dos, pues es a partir de ese momento en que precisamente se empieza a contar el término de los quince días a que se hace referencia en el numeral veintiuno de la Ley de Amparo para su promoción, recurriendo el artículo tildado de inconstitucional en su segunda oportunidad, por tratarse del primer acto de aplicación de una disposición, como lo es el artículo treinta y dos y segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Pues bien en el caso, el suscrito considera que opera la causal de improcedencia, prevista en la fracción XII del numeral 73, relacionada con el numeral 21, ambos de la Ley de Amparo en atención a las siguientes consideraciones:--- Los artículos citados señalan:--

- ‘ARTÍCULO 73.’ (Se transcribe).--- ‘ARTICULO 21.’ (Se transcribe).--- En efecto, la quejosa en su ocurso principal de demanda, afirma que el primer acto de aplicación se verificó mediante la resolución emitida por el Administrador Local Jurídico de Guadalupe, Nuevo León, ello derivado de la consulta fiscal, en la cual se resuelve no confirmar el criterio de la quejosa al no actualizarse el supuesto previsto en la fracción XC del artículo segundo transitorio y no ser factible deducir en

términos del artículo 32 fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la participación de los trabajadores en las utilidades pagadas en el ejercicio dos mil dos.--- Así las cosas, conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, cuando se promueva un juicio de amparo indirecto en contra de un acto consentido, bien porque sea extemporáneo o porque no se enderece a partir del primer acto de aplicación, éste será improcedente al no haber reclamado, en el momento oportuno el primer acto de aplicación.--- En ese orden de ideas, si quien promueve un juicio de amparo indirecto pretende que a través de la consulta fiscal, se considere el primer acto de aplicación y no por haberlo impugnado en la oportunidad que tuvo para ello, es claro que consintió dicho ordenamiento, de suerte que si no realiza el reclamo con motivo del primer acto de aplicación, no puede estimarse como el primer acto de aplicación la respuesta a la consulta.--- De estimarse lo contrario, se crearía una nueva oportunidad de atacar la constitucionalidad de una ley a través de consultas fiscales, al estimar que no se encuentran dentro del supuesto establecido en la norma impugnada y no a propósito del primer acto de aplicación, con la consecuente transgresión a los principios rectores del juicio de amparo, en tanto se trata de obtener una declaratoria general para que no pueda aplicársele

ese artículo en el futuro y eventualmente, con efectos hacia el pasado o retroactivos en relación con la referida consulta.--- En conclusión, la tesis de jurisprudencia identificada al inicio debe aplicarse sólo cuando conforme al sistema de impugnación de leyes que prevé la Constitución sea procedente y no así cuando su impugnación sea improcedente, de manera que si se impugna la constitucionalidad de una ley, reglamento o tratado internacional, debe ser con motivo del primer acto de aplicación, porque de no ser así, el amparo indirecto será improcedente.--- Es aplicable en lo conducente la jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, en la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Enero de 2002, Página: 1107, Tesis: IV.1o.A. J/2, Jurisprudencia Materia: Administrativa, que establece:--- ‘AMPARO DIRECTO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INVOCADOS EN CONTRA DE LA LEY APLICADA EN EL ACTO IMPUGNADO EN EL JUICIO DE NULIDAD, SI AQUÉLLA FUE CONSENTIDA CON ANTERIORIDAD.’ (Se transcribe). --- Luego entonces, se tiene que el acto de aplicación, requisito indispensable para la impugnación de la norma tildada de inconstitucional, sufrido en perjuicio de la quejosa tuvo verificación al momento en que la quejosa efectuó su declaración patrimonial esto es, el día

veintisiete de marzo de dos mil tres, tal como lo señala en su escrito de demanda, pues es criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que las manifestaciones realizadas en el escrito de demanda y en los aclaratorios constituyen confesión.--- En esa tesitura, el acto de aplicación de la ley que se tilda de inconstitucional en la demanda de garantías, o su porción normativa que se ha aplicado, se satisface, si hay manifestación expresa del quejoso en ese sentido en su demanda de garantías, pues dicha manifestación constituye una confesión expresa, medio de prueba que es admisible en el juicio de amparo y que goza de valor probatorio pleno de conformidad con lo dispuesto en los artículos 199 y 200 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo.--- Tal aserto se sustenta en que, si bien el artículo 150 de la Ley de Amparo establece que:--- (Se transcribe), no prohíbe la prueba de confesión, sino sólo una de las modalidades de este medio de convicción, que es la confesión obtenida mediante la absolucón de posiciones.--- Al respecto, conviene mencionar que el Código Federal de Procedimientos Civiles, en el artículo 95, señala las diversas formas mediante las cuales surge la confesión, entendida ésta como la prueba que se constituye mediante el reconocimiento, expreso o tácito, de una parte, formal o material, de un hecho

que le perjudica. En efecto, esa disposición es del tenor siguiente: (Se transcribe).--- El texto del precepto transcrito, permite distinguir los distintos modos que dan nacimiento a la confesión de un hecho, que produce efectos jurídicos en el proceso, entre las que se encuentra la expresa cuando deriva de la absolucón de posiciones, y a la que se refiere exclusivamente la prohibición consignada en el artículo 150 de la ley de la materia.--- En cambio, la confesión expresa que se hace al formular la demanda, sí es admisible en el juicio de amparo y debe valorarse en los términos fijados en el Código Adjetivo Civil Federal, por ser aplicable supletoriamente en ese aspecto a la Ley de Amparo, en términos del artículo 2o. de esta legislación.--- En esos términos, a tal confesión expresa se reconoce valor de prueba plena, al disponer los artículos 199 y 200 del Código Federal de Procedimientos Civiles lo siguiente:--- ‘Artículo 199.’ (Se transcribe).--- Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis sustentada por la Segunda Sala de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en las páginas 294 y 295 del Tomo LXXXIX, de la Quinta época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo sumario dice:--- ‘AMPARO, CONFESIÓN EN EL.’ (Se transcribe).--- De acuerdo con lo expuesto, si la manifestación de la quejosa vertida en la demanda de amparo, es reveladora de que el acto de

aplicación de la ley que se tilda de inconstitucional no es el primero que se presentó en su contra, porque con anterioridad al acto que reclama se actualizó la aplicación de la porción normativa de la ley que ahora impugna de inconstitucional, en los que también se actualizaron en su perjuicio las mismas hipótesis normativas, por tanto es inconcuso que tal manifestación constituye una confesión espontánea expresa con valor pleno, que por esa razón tiene la eficacia convictiva suficiente para demostrar que consintió la norma reclamada, y máxime que dichas manifestaciones están sustentadas por las documentales que obran a foja 57 a 61 de autos. En consecuencia, se actualiza de manera notoria e indudable la improcedencia del juicio de amparo, en términos de las fracción XII, del artículo 73 de la Ley de Amparo, por no haberse reclamado la ley en el juicio de amparo cuando se verificó su primer acto de aplicación dentro del plazo que establece el artículo 21 de la legislación de la materia.--- En efecto, para la interposición de la demanda de garantías, se establece como regla general quince días, contando dicho término desde el día siguiente al en que haya tenido verificativo su ejecución.--- Robustece lo anterior la tesis aislada de la Octava Época, Instancia: Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: X, Agosto de 1992, página: 580, de rubro:--- 'LEYES AUTOAPLICATIVAS,

TRATÁNDOSE DE. PUEDE IMPUGNARSE DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES AL EN QUE ENTRO EN VIGOR, O DENTRO DE LOS QUINCE DÍAS SIGUIENTES AL DE AQUÉL EN QUE SE PRETENDE EJECUTAR.'--- **Lo anterior tiene su explicación y su fundamento racional en la presunción humana; es decir cuando una persona sufre una afectación con un acto de autoridad y tiene la posibilidad legal de impugnar ese acto en el juicio de amparo dentro de un plazo perentorio determinado, y no obstante deja pasar el término sin presentar la demanda, esta conducta en tales circunstancias revela conformidad con el acto.---** En el ámbito y para los efectos del amparo, el razonamiento contiene los hechos conocidos siguientes:--- a) Un acto de autoridad;--- b) Una persona afectada por tal acto;--- c) La posibilidad legal para dicha persona de promover el juicio de amparo contra el acto en mención;--- d) El establecimiento en la ley de un plazo perentorio para el ejercicio de la acción; y--- e) El transcurso de ese lapso sin haberse presentado la demanda.--- Todos estos elementos deben concurrir necesariamente para la validez de la presunción de mérito, lo que en la especie sí sucede, toda vez que la impetrante conoció perfectamente el acto de ejecución, pues ella misma lo realizó, y por ende los perjuicios que le acarrearía, por lo que la aplicación del artículo 21 de la Ley de Amparo, en

relación con el 73 fracción XII, no debe interpretarse sino en su parte conducente, es decir el término para la interposición de la demanda se contó desde el día siguiente a aquél en el que se ejecutó, por lo que al resultar operante dicha causal de improcedencia no es factible analizar cualquier otra cuestión, puesto que precisamente esta causa de improcedencia es de estudio preferente.--- Es aplicable la tesis aislada sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la Octava Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIV, Agosto de 1994, Tesis: I. 3o. A. 135 K, página: 619, cuya rubro y texto dice:--- 'IMPROCEDENCIA, LA CAUSAL DE, PREVISTA EN LA FRACCIÓN XVIII DEL ARTÍCULO 73 EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY DE AMPARO, ES DE ESTUDIO PREFERENTE A LAS DEMÁS CAUSALES.' (Se transcribe).--- *Por último, no es impedimento a lo anterior el hecho que la demanda de garantías se hubiere admitido a trámite, pues en aquel pronunciamiento sólo se establecieron determinados requisitos de procedibilidad, y si en el auto por el cual se inicia el juicio no se estableció la extemporaneidad, ello no es óbice, pues es en la sentencia en donde se tiene a la vista los autos para resolver en definitiva.--- Es aplicable a lo anterior la tesis de jurisprudencia visible en la Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de*

Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis: I.4o.A.20 K, Página: 477, de tenor literal:---

‘SOBRESEIMIENTO. ES PROCEDENTE CUANDO LA DEMANDA FUE PRESENTADA EXTEMPORÁNEAMENTE, SIN IMPORTAR QUE INICIALMENTE EL JUEZ LA HUBIESE ADMITIDO.’

(Se transcribe).--- **Por lo tanto al actualizarse la causa de improcedencia prevista en la fracción XII del artículo 73, con fundamento en la fracción III del artículo 74, ambos de la Ley de amparo lo procedente es decretar el sobreseimiento.---** **El sobreseimiento decretado respecto de los actos de aplicación de los artículos impugnados, debe hacerse extensivo a la ley que se combate, pues no debe desvincularse el estudio de la ley o el reglamento impugnado al que concierne en su aplicación, pues éste es el que causa el perjuicio al particular y no la ley o el reglamento por sí solos, según se sostiene por analogía en la tesis de jurisprudencia 208 del tomo I del apéndice 1917-1995 al Semanario Judicial de la Federación, que dice:---**

‘LEYES, AMPARO CONTRA. SOBRESEIMIENTO EN CUANTO AL ACTO DE APLICACIÓN. DETERMINA EL SOBRESEIMIENTO EN CUANTO AL PRECEPTO LEGAL IMPUGNADO.’

(Se transcribe).”

QUINTO. Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa interpuso recurso de revisión, que hace valer en contra del sobreseimiento decretado en la sentencia del Juez de Distrito.

Por auto de veintitrés de junio de dos mil cuatro, el Presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, admitió el recurso de revisión interpuesto por ****, autorizado legal de la quejosa, registrándolo con el número A. R. ****; previos los trámites de ley con fecha treinta de septiembre de dos mil cuatro, dictó sentencia cuyos puntos resolutivos son los siguientes:

“PRIMERO.- Se revoca el sobreseimiento decretado en el juicio de amparo *, promovido por ****, sociedad anónima de capital variable, contra el Congreso de la Unión y otras autoridades.--- SEGUNDO.- De conformidad con lo expuesto en el último considerando de este fallo, se declara que la competencia originaria para conocer en revisión de la sentencia pronunciada por el Juez Tercero de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, residente en esta ciudad, en el juicio de amparo biinstancial que tramitó bajo expediente **** de su índice cronológico, corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.--- TERCERO.- Remítase a esa Superioridad copia certificada de este fallo, el disquete que lo contenga, los autos del juicio de amparo de origen, y el escrito de agravios***

relativo, para el análisis del asunto; ello, por conducto de la Subsecretaría General de Acuerdos del mencionado órgano.”

SEXTO. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, por acuerdo de quince de octubre de dos mil cuatro, admitió el recurso de revisión interpuesto por *****, en su carácter de autorizado por parte de la quejosa, ordenó notificar a las autoridades responsables a efecto de que manifestaran lo que a su interés conviniera y turnó el expediente al Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

El Agente del Ministerio Público Federal no formuló pedimento alguno.

CONSIDERANDO.

PRIMERO. El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo, y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto Tercero, fracción II, del Acuerdo General número 5/2001, del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de fecha veintiuno de junio de dos mil uno, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de garantías en el que se impugnó la inconstitucionalidad del

artículo 32, fracción XXV, y Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil dos, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado, respecto del primer numeral que se ha mencionado con antelación.

SEGUNDO. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, advierte de oficio una causal de improcedencia y por tanto, debe sobreseerse respecto del acto reclamado consistente en la fracción XC, del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil dos, en atención a que se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, por las razones que a continuación se exponen.

En efecto, se advierte que en el presente asunto se actualiza la causal de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73, en relación con el artículo 80, a contrario sensu, ambos de la Ley de Amparo, por lo que procede sobreseer respecto del referido acto reclamado en el presente juicio de garantías, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 74, fracción III, del ordenamiento legal en comento.

Lo anterior se apoya en la tesis de jurisprudencia P./J. 122/99, sustentada en la Novena Época por este Pleno que aparece publicada en la página 28 del tomo X, noviembre de 1999 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que es del tenor siguiente:

"IMPROCEDENCIA. ESTUDIO OFICIOSO EN EL RECURSO DE REVISIÓN DE MOTIVOS DIVERSOS A LOS ANALIZADOS EN LA SENTENCIA COMBATIDA. Es cierto que las consideraciones expuestas en la sentencia recurrida, que no son impugnadas en vía de agravio por el recurrente a quien perjudican, deben tenerse firmes para seguir rigiendo en lo conducente al fallo, pero esto no opera en cuanto a la procedencia del juicio de amparo, cuando se advierte la existencia de una causa de improcedencia diferente a la que el juzgador de primer grado estimó actualizada o desestimó o, incluso, dé un motivo diferente de los apreciados en relación con una misma causa de improcedencia, pues en este caso, el tribunal revisor debe emprender su estudio de oficio, ya que sobre el particular sigue vigente el principio de que siendo la procedencia de la acción constitucional de orden público, su análisis debe efectuarse sin importar que las partes la aleguen o no, y en cualquier instancia en que el juicio se encuentre, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo. Este aserto encuentra plena correspondencia en el artículo 91 de la legislación de la materia, que establece las reglas para resolver el recurso de revisión, entre las que se encuentran, según su fracción III, la de estudiar la causa de improcedencia expuesta por el Juez de Distrito y,

de estimarla infundada, confirmar el sobreseimiento si apareciere probado otro motivo legal, lo que patentiza que la procedencia puede examinarse bajo supuestos diversos que no sólo involucran a las hipótesis legales apreciadas por el juzgador de primer grado, sino también a los motivos susceptibles de actualizar esas hipótesis, lo que en realidad implica que, a pesar de que el juzgador haya tenido por actualizada o desestimado determinada improcedencia, bien puede abordarse su estudio bajo un matiz distinto que sea generado por diversa causa constitucional, legal o jurisprudencial, o aún ante la misma causa por diverso motivo, pues no puede perderse de vista que las causas de improcedencia pueden actualizarse por diversos motivos, por lo que si el inferior estudió sólo alguna de ellas, es dable e incluso obligatorio que se aborden por el revisor, pues al respecto, no existe pronunciamiento que pueda tenerse firme.”

En la especie, la quejosa impugnó la constitucionalidad de la fracción XC del artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil dos, por estimarlo violatorio de las garantías de legalidad y proporcionalidad tributarias contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por estimar que dicho precepto no contiene todos los elementos

que deben tener las contribuciones, y porque no se atiende a la capacidad contributiva de los gobernados.

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

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

....

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

De lo anterior se desprende que la quejosa pretende que se le otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión respecto de lo dispuesto por dicho artículo, para el efecto de que se le permita deducir las cantidades que entregue por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades.

Como puede advertirse, en el presente juicio de garantías la naturaleza del acto reclamado es de carácter positivo, por lo que, de resultar fundados los argumentos que hizo valer el peticionario del amparo, el efecto de la sentencia sería el de restituirlo en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; sin embargo, en el caso sujeto a estudio, existe imposibilidad jurídica de concretar a favor de la quejosa los efectos de la protección federal, en los términos que pretende, esto es, que se le permita realizar la deducción tal como lo indica el beneficio contenido en la disposición tildada de inconstitucional.

En este sentido, debe señalarse que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, la sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, lo que no puede suceder en el presente asunto.

A efecto de corroborar dicha situación, se estima necesario transcribir el contenido del artículo 80 de la Ley de Amparo que textualmente establece:

"Artículo 80. La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada,

restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.”

De acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la Ley de Amparo transcrito, el efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo, es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él se deriven; y en virtud de que el juicio de garantías debe tener siempre una finalidad práctica y no ser medio para realizar una actividad meramente especulativa, para la procedencia del mismo es menester que la sentencia que en él se dicte, en el supuesto de que sea favorable a la parte quejosa, pueda producir la restitución al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, de manera que se restablezcan las cosas al estado que guardaban antes de la violación cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, o cuando sea de carácter negativo (o constituya una abstención) se obligue a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.

Dos clases de efectos pueden contener las ejecutorias de amparo: una, en que la protección federal se otorga limitada y

concretamente para ciertos efectos; otra, en que el amparo se concede con un efecto que no es necesario expresar, por tratarse de un aniquilamiento total, absoluto y definitivo del acto reclamado.

Cuando el agraviado acredita que el acto que se impugna carece de fundamento y motivo, en el sentido de que no hay ley aplicable que lo justifique, o que no han acontecido los hechos en que jurídicamente podría aquel acto apoyarse, la protección constitucional debe concederse lisa y llanamente, sin limitaciones ni restricciones, pues se trata de un acto intrínseca y radicalmente anticonstitucional. Una resolución que se halla en este caso debe anularse en absoluto, sin que pueda sobrevivir en parte o reaparecer posteriormente. Por el contrario, en que la violación es por la falta de fundamento o de motivación es, podríamos decir, procesal, estamos frente a una violación que puede ser reparada dentro de los mismos límites de lo alegado y pedido en la demanda de garantías, es decir, para el efecto de que la autoridad pronuncie una nueva resolución en que se cumplan todos los requisitos omitidos.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que de llegar a concederse el amparo, el efecto del mismo no podría consistir en lo que pretende la quejosa, esto es, que se le permita deducir las cantidades entregadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades, ya que la Suprema Corte no puede constituirle, vía una sentencia de amparo, un derecho fundándose en un acto contrario a la Constitución.

Corroboran lo anterior en lo conducente, las siguientes tesis de jurisprudencia sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicadas por mayoría de razón, que son del tenor literal siguiente:

“LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUÉL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL. Respecto de la omisión del legislador ordinario de dar cumplimiento al mandato constitucional de expedir determinada ley o de reformar la existente en armonía con las disposiciones fundamentales, es improcedente el juicio de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con lo establecido en los artículos 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 76 de la citada legislación ordinaria, en virtud de que, según el principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al

quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, es decir, a legislar, pues esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley que es una regla de carácter general, abstracta y permanente, la que vincularía no sólo al peticionario de garantías y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo que es inconcuso resultaría apartado del principio de relatividad enunciado.

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

“IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SE ACTUALIZA CUANDO EXISTE LA IMPOSIBILIDAD JURÍDICA DE QUE SE PRODUZCAN LOS EFECTOS RESTITUTORIOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA QUE, EN SU CASO, SE DICTE. De acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la Ley de Amparo y en la tesis de jurisprudencia número 174, publicada en la página 297 de la Octava Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1975, con el texto siguiente: ‘SENTENCIAS DE AMPARO. EI

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

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI, diciembre de 1997. Tesis: P./J. 90/97. Página: 9.”

Lo anterior permite considerar lo contradictorio de un concepto de violación como el que nos ocupa, pues éste se hace valer con el objeto de que no se aplique, en su momento, el

precepto que se tilda de inconstitucional, y el planteamiento en el presente asunto, pretende precisamente, que se declare la inconstitucionalidad de un dispositivo para que se permita a la quejosa deducir las cantidades entregadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades; siendo esto contradictorio, atento a que, por un lado, sostienen la inconstitucionalidad del precepto y, por otro, pretende que en dicho acto se funde un derecho del que carece, pues subsiste la prohibición expresa del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra ordena:

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

...

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

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

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

En tal virtud, por actualizarse la causal de improcedencia que establecen los artículos 73, fracción XVIII en relación con el 80 de la Ley de Amparo, este último interpretado a contrario sensu, con fundamento en el artículo 74, fracción III, del ordenamiento legal en comento, procede sobreseer respecto del acto reclamado consistente en el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente desde dos mil dos hecho valer por la quejosa, en virtud de que en los términos en que se planteó la demanda de amparo, de resultar fundados los argumentos en ella vertidos, no podrían concretarse los efectos de la concesión de la protección constitucional, como lo establece el artículo 80 de la Ley de Amparo, interpretado a contrario sensu.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis, cuyos datos de identificación, rubro y contenido son del tenor siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XX, Septiembre de 2004

Tesis: P. XLVII/2004

Página: 10

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO DE AMPARO SI SE RECLAMA LA FRACCIÓN XC DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002, PORQUE, EN SU CASO, EXISTIRÍA IMPOSIBILIDAD JURÍDICA DE RESTITUIR A LA QUEJOSA EN EL GOCE DE LA GARANTÍA VIOLADA. La citada fracción establece que 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 dos mil tres estimen un crecimiento superior al tres por ciento del producto interno bruto. Ahora bien, si la empresa quejosa impugna el citado precepto por estimarlo violatorio de la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por no contener todos los elementos de las contribuciones y pretende que se le otorgue el amparo para el efecto de que se le permita deducir las cantidades que entregue por concepto de

participación de los trabajadores en las utilidades, se actualiza la causal de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73, en relación con el artículo 80, a contrario sensu, ambos de la Ley de Amparo, y debe sobreseerse, porque siendo la naturaleza del precepto reclamado de carácter positivo, de resultar fundados los conceptos de violación, el efecto de la sentencia sería el de restituirlo en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; sin embargo, existe imposibilidad jurídica de concretar a su favor los efectos de la protección federal en los términos que pretende, esto es, que se le permita realizar la deducción tal como lo indica el artículo segundo transitorio, fracción XC, del decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que subsistiría la prohibición expresa del artículo 32, fracción XXV, del ordenamiento citado en el sentido de que no serán deducibles las cantidades que por concepto de participación de utilidades las empresas entregan a sus trabajadores, además de que lo expuesto permite considerar lo contradictorio de un concepto de violación como el que hace valer el quejoso, ya que, por un lado, sostiene la inconstitucionalidad del referido artículo segundo transitorio, fracción XC y, por otro, pretende que en dicho precepto se

funde un derecho del que carece, pues subsiste la señalada prohibición.”

TERCERO. Una vez precisado lo anterior, y en virtud de que el Tribunal Colegiado revocó el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito, con fundamento en el artículo 91 de la Ley de Amparo, este Tribunal Pleno estudiará los conceptos de violación relativos a la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el dos mil dos.

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

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

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

Durante largo tiempo privó el criterio de dar sólo importancia y protección al capital, dentro del desarrollo de la producción. Se

creía que así se aseguraba el crecimiento económico y tranquilidad social.

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

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

Por ello, se trata de un deber de justicia social, una directriz que el legislador consideró para la consecución de la igualdad material por medio de la redistribución de la riqueza, basándose en la idea de que toda persona tiene derecho a participar de la

utilidad que contribuyó a crear, luego, es un derecho de carácter colectivo, el cual, como todos los de su naturaleza, se traduce en un beneficio individual, lo primero porque el derecho corresponde originariamente a la comunidad obrera, que es la que puede defenderlo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, exigiendo se ponga a su disposición la suma de dinero que le pertenezca, y lo segundo porque su disfrute se realiza por cada uno de los trabajadores en la parte proporcional que le corresponda.

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

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

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

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

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

Respecto de la cantidad base sobre la cual se establece el porcentaje repartible es de *quantum* fijo en oposición a *quantum* indeterminado, esto es así, toda vez que con antelación se prevé el porcentaje sobre el que la utilidad de la empresa se va a

repartir, apreciándose que, en el caso, dicho porcentaje se fija en términos del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, por medio de la Comisión Nacional de Reparto de Utilidades, cuya última resolución, vigente en la actualidad, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis, misma que en los resolutivos primero y segundo dispone:

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

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

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

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

artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En los casos en que las deudas o los créditos, en moneda extranjera, se paguen o se cobren con

posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

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

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

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX,

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

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

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

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

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

3. De igual forma la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **la renta gravable que debe tomarse en consideración para efecto de determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que ese es el precepto jurídico que regula las bases para determinar la utilidad fiscal o renta del contribuyente y a la cual se debe aplicar la tasa del impuesto**, por lo que al obligarse a las personas morales a otorgar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, de conformidad con las tesis de jurisprudencia P./J. 48/99 y P./J. 75/99, cuyos rubros son: **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A,**

FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE” y “RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).”

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

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

En cuanto al número de beneficiarios es tanto restringida como universal, toda vez que la utilidad repartible (10% de las utilidades de las empresas) se dividirá en dos partes iguales,

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

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

Por otra parte, en cuanto a los medios de protección para el reparto de utilidades, se observa que no se pueden compensar los años de pérdida con el de ganancia (artículo 128 de la Ley Federal del Trabajo), es decir, se prohíbe tanto que se obligue a los trabajadores a restituir al patrón las utilidades ya percibidas para cubrir las pérdidas de un año posterior, como que se pretenda aplicar la utilidad de un año a la pérdida surgida en el año anterior; asimismo, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas goza de la misma protección que se

otorga al salario (artículo 130 de la Ley Federal del Trabajo), independientemente de que no se toma en cuenta su monto para los efectos de las indemnizaciones que deban pagarse a aquéllos (artículo 129 de la Ley Federal del Trabajo).

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

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

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

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

QUINTO. Con base en lo precedente, lo conducente es examinar los argumentos jurídicos que se plantean en el caso a estudio, con fundamento en el artículo 79 de la Ley de Amparo, se analizarán en su conjunto, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada.

Así, la sociedad mercantil quejosa, hoy recurrente manifiesta, esencialmente, que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, toda vez que la norma de mérito al prohibir deducir los pagos que por concepto de participación de utilidades a los trabajadores a partir del año dos mil dos, deja de tomar en cuenta que dicha erogación constituye un gasto estrictamente indispensable y necesario de la persona moral, lo cual origina que no se tome en cuenta la capacidad contributiva del patrón.

No obstante lo expuesto en el punto considerativo que antecede, resulta necesario precisar, que si bien, como se ha señalado, 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.

En este contexto, con base en lo anteriormente expuesto, se procede al estudio de los argumentos planteados por la recurrente en vía de agravios.

En relación con lo anterior, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima 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.”

Este Alto Tribunal 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, este Alto Tribunal 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 este Alto Tribunal, 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 Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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 esta 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.”

Al respecto, 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, este Alto Tribunal 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 considerar 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 fijan en disposiciones de carácter general.

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

XV. Tratándose de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el

momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

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

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

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

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

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

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

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

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

efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley.

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

XVII. Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

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

XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación

comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por las adquisiciones o gastos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de

la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se recibe el bien o el servicio que se adquiriera, la deducción será la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. Para efectuar esta deducción, se deberán cumplir los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

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

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

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

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

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

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

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

Consecuentemente, en los términos del numeral transcrito, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.

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

Por otra parte, debe considerarse que la propia mecánica del impuesto requiere, por regla general, que la erogación sea considerada como deducción cuando sea efectivamente desembolsada por el contribuyente. En efecto, de particular relevancia es lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a la efectiva erogación de los conceptos cuya deducción se pretende.

Dicha fracción es del siguiente tenor literal:

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

...

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

...”

Como podrá apreciarse, el numeral transcrito 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 de 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 labora, 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 para este Alto Tribunal 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 ligado 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 los 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, 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 los factores de la producción, a saber, el trabajo.

Finalmente, no pasa inadvertido para este Alto Tribunal, 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.

El Pleno de este Alto Tribunal considera 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 de 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, 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.

En virtud de lo anterior, la concesión del amparo tiene 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, motivo por el cual, desincorporada de la esfera del quejoso la prohibición a que se refiere el artículo 32, fracción XXV, del mismo ordenamiento, se aprecia que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, puede ser considerada como concepto deducible en el ejercicio en que se pague.

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.”

De esta forma, el hecho de que se declare la inconstitucionalidad de la fracción XXV del artículo 32 de la Ley

del Impuesto sobre la Renta, salvaguarda no sólo los derechos de las personas que realizan esas erogaciones; sino también salvaguarda la institución misma del reparto de utilidades, toda vez que los pagos que se efectúen por dicho concepto, para ser deducibles, deben 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 consigue certeza jurídica para los propios trabajadores.

Consecuentemente, al haberse concedido el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa por lo que se refiere a la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el efecto de que se le permita la deducción de las cantidades relativas a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se estima innecesario el estudio de los restantes argumentos del ordenamiento legal en comento, ya que independientemente de lo que en ellos se precise, en nada variaría el sentido del presente fallo.

Es aplicable al respecto la tesis de jurisprudencia sustentada por la extinta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la séptima época, misma que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 175-180, cuarta parte, página 72, que es del tenor literal siguiente:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ESTUDIO INNECESARIO DE LOS. Si al examinar los conceptos de violación invocados en la demanda de amparo resulta fundado uno de éstos y el

mismo es suficiente para otorgar al peticionario de garantías la protección y el amparo de la justicia federal, resulta innecesario el estudio de los demás motivos de queja.”

Por las razones expuestas, procede decretar el sobreseimiento en relación con el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil dos y conceder el amparo solicitado respecto del artículo 32, fracción XXV del mismo ordenamiento legal.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a *******, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE,** respecto del artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos.

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

Así, lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de once votos se aprobó el

sobreseimiento decretado en el resolutivo primero; los señores Ministros Díaz Romero, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia y Presidente Azuela Güitrón votaron a favor del resolutivo segundo, los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Luna Ramos, Valls Hernández, Sánchez Cordero y Silva Meza votaron en contra y por la concesión del amparo a la quejosa. Los señores Ministros que votaron a favor del proyecto manifestaron que las consideraciones del mismo constituirán su voto de minoría.

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

MINISTRO PRESIDENTE

MARIANO AZUELA GÜITRÓN.

MINISTRO PONENTE

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.

EL SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ.

“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”.

AMPARO EN REVISIÓN 1535/2004.
VOTO MINORITARIO

Qitg5wBIWw/yLTpkOH3f3BaIDUbXVZMSCsZYvHTPM4M=