

AMPARO EN REVISIÓN: 505/2017

QUEJOSA: *****

MINISTRO PONENTE: JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
SECRETARIA: DOLORES RUEDA AGUILAR

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 505/2017, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

1. Por lo establecido en los párrafos anteriores, se transcribe a continuación el artículo 28, fracción XXVI, cuyo estudio será materia del presente recurso.

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

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

(...)”

2. Como se advierte, el precepto transcrito establece que no son deducibles, las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros. Esto es, dicho numeral, conservó la prohibición de deducir la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, pues es claro al establecer que ese

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página: 61.

concepto no es una erogación cuya deducción se autorice a efecto de determinar la utilidad fiscal del ejercicio.

3. Sin embargo, son **infundados** los argumentos hechos valer por la quejosa en los que indica que el artículo 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria; ello bajo el principal argumento que, impide la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, lo que hace que la quejosa tribute bajo una base ficticia que no refleja su verdadera capacidad contributiva.
4. Se estima lo anterior, pues el hecho de que la Ley del Impuesto sobre la renta no autorice la deducción de las cantidades que tengan el carácter de participación de las utilidades de las empresas, los efectos de tal prohibición no son violatorios del derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, como revela la estructura interna del impuesto sobre la renta establecida en la Ley reglamentaria de ese gravamen, que rige a partir del uno de enero de dos mil catorce, como enseguida se explicará.
5. Para demostrar lo anterior, es conveniente citar en lo conducente, el contenido del artículo 9º, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dice:

Artículo 9º. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

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 y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

6. De lo anterior, se advierte que la “disminución” a que hace referencia la fracción I, del artículo 9º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, opera como factor relevante en la mecánica para el cálculo del impuesto sobre la renta e incide de la misma manera en que lo hacen las deducciones permitidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, la participación a los trabajadores en las utilidades es una erogación que se disminuye a la par que las deducciones autorizadas, en el proceso para obtener la utilidad fiscal, pero antes de la aplicación de la tasa del 30% treinta por ciento.
7. De esta forma, impacta en la determinación del resultado fiscal en forma idéntica a como lo hacen las deducciones autorizadas que son disminuidas de los ingresos acumulables para el cálculo de la utilidad (o pérdida) fiscal. De ahí que, válidamente puede concluirse que el valor nominal de la disminución del reparto de utilidades —dada su ubicación en la mecánica para el cálculo del resultado fiscal—, es igual al de las deducciones aunque formalmente no sea considerada como tal, puesto que la sustracción de la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, reduce el monto que se multiplicará por la tasa del impuesto a fin de determinar el tributo causado, al mismo nivel que lo hacen las deducciones.
8. La equivalencia entre deducciones y la participación de utilidades en la obtención del monto correspondiente a la utilidad fiscal, consiste en que ambos rubros se disminuyen de los ingresos acumulables en el ejercicio, para lograr establecer cuál fue la utilidad fiscal.
9. En esas condiciones, es incorrecta la afirmación de la peticionaria del amparo en el sentido que, por virtud de lo establecido en la fracción XXVI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deja de reconocer una erogación indispensable como lo es, la utilización de la fuerza del trabajo sin la cual no conseguiría el fin último que es obtener un ingreso.
10. En efecto, esta Primera Sala estima que si el monto correspondiente al reparto de utilidades se resta al mismo tiempo que las deducciones sí

permitidas y con anterioridad a la aplicación de la tasa, se provoca que el resultado fiscal —al cual afectará directamente la tasa del treinta por ciento— finalmente se reduzca en la misma medida en que lo haría si se restara como deducción —en un paso previo de la mecánica, a fin de determinar la utilidad (pérdida) fiscal—, tomando en cuenta que la cantidad líquida a cargo del contribuyente se disminuirá en el mismo monto, equivalente al valor nominal de la erogación, por la tasa del gravamen.

11. En las apuntadas condiciones, se reitera **infundado** el argumento de la moral quejosa en el sentido que se viola en su perjuicio el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional.
12. Ello en virtud que, aunque el precepto 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, contemple la prohibición de la deducción de la participación a trabajadores en las utilidades; con la incorporación de la disminución de dicho concepto, establecido en la fracción I del artículo 9º del mismo ordenamiento, los efectos de la anterior restricción no se producen y el vicio de inconstitucionalidad que pudiera afectar al artículo 28, fracción XXVI, queda subsanado, como se aprecia del análisis conjunto de ambos elementos —prohibición de deducir y autorización para disminuir—, en la medida de que sí se atiende bajo esa fórmula a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo.
13. Lo anterior, ya ha sido determinado por esta Primera Sala, al resolver el amparo en revisión 316/2008², el cual a pesar de resolver acerca de la inconstitucionalidad del artículo artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta dos mil trece, cobra relevancia por prever el mismo supuesto que aquí se estudia, y que resulta aplicable al presente caso, en el que se concluyó que la figura sustractiva incorporada a la legislación mexicana como “disminución”, que permite restar el reparto de utilidades en los términos establecidos por el artículo 9º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos

² Resuelto el nueve de julio de dos mil ocho por unanimidad de cinco votos.

mil catorce, tiene un efecto equivalente al de las deducciones autorizadas en el Título II, al disminuir la cantidad sobre la cual se aplica la tasa, o bien, engrosar la pérdida fiscal que llegue a sufrirse en un periodo determinado.

14. Resultan aplicables por identidad de razón las tesis de esta Primera Sala de rubros: “RENTA. CON LA INCORPORACIÓN EN LA MECÁNICA DEL IMPUESTO RELATIVO DE LA "DISMINUCIÓN" DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS SE RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)”³ y “RENTA. EFECTO JURÍDICO CORRESPONDIENTE A LA "DISMINUCIÓN" DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, A RAÍZ DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)”.⁴

³ 1ª LXXIII/2009 (9ª). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX Mayo de 2009, Pág. 89. De texto: La prohibición de la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, conforme al artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, continúa vigente; no obstante, con la incorporación de la disminución de dicho concepto, establecido a través de la reforma del artículo 10 de la citada Ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, el vicio de inconstitucionalidad del indicado artículo 32 queda subsanado. En efecto, en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo mencionado en último término, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que resultaba necesario admitir el impacto de la erogación relativa al reparto de utilidades en la capacidad contributiva, todo ello en torno al cálculo del impuesto sobre la renta, lo cual no se lograba al no reconocerse la deducibilidad de dicho concepto como erogación necesaria e indispensable en el desarrollo ordinario de la empresa. En este contexto, esta Primera Sala advierte que con la reforma al señalado artículo 10, la aparente falta de reconocimiento de un concepto deducible proveniente del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se corrige mediante una figura sustractiva excepcional: la "disminución", que permite tomar en cuenta el impacto de la erogación en el haber patrimonial del patrón y, simultáneamente, logra que no se afecte el derecho de los trabajadores a percibir un porcentaje de la utilidad que efectivamente contribuyeron a generar. En tal virtud, se concluye que con la incorporación en la mecánica del impuesto sobre la renta, de la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se respeta el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; máxime que la decisión de generar un concepto "disminuible" correspondía plenamente al ámbito de configuración del sistema tributario que es propio del legislador, y que la creación de tal figura -conjuntamente con la decisión de conservar la prohibición reclamada- no trasciende hasta el grado de provocar la inconstitucionalidad del precepto, dado que el mecanismo referido permite reconocer la capacidad contributiva sin perder de vista los derechos laborales.

⁴ 1ª LXXIII/2009 (9ª) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Mayo de 2009, Pág. 90. De texto: La disposición aludida, reformada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, establece la mecánica aplicable a partir del ejercicio fiscal de 2005, en el caso de los contribuyentes del Título II, a fin de calcular el resultado fiscal, al cual se le aplicará la tasa señalada en el propio artículo, y que consiste básicamente en lo siguiente: a los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio se les podrán restar las deducciones autorizadas por el legislador tributario para obtener la utilidad fiscal -o pérdida fiscal, en su caso- de la que podrá disminuirse la participación de los trabajadores en las utilidades, así como las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores -de existir-. Ahora bien, conforme a la mecánica derivada de la indicada reforma, la disminución mencionada impacta en la determinación del resultado fiscal, tanto como lo hacen las deducciones autorizadas que son disminuidas de los ingresos acumulables para el cálculo de la utilidad (o pérdida) fiscal, por lo que puede concluirse que el valor nominal de la disminución del reparto de utilidades -dada su ubicación en la mecánica para el cálculo del resultado fiscal- es igual al de las deducciones, ya que la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades reduce el monto que se multiplicará por la tasa del impuesto para determinar el tributo causado, en la misma medida en que lo haría si se considerara una deducción. Si bien la participación de los trabajadores en las utilidades no reduce el monto correspondiente a la utilidad fiscal, no por ello podría afirmarse que su ubicación en la mecánica para el cálculo del impuesto tiene como efecto dejar de reconocer una erogación efectuada en el desarrollo ordinario de las actividades del contribuyente e, inclusive, en cumplimiento a un

deber establecido constitucionalmente. Lo anterior debe valorarse a la luz de los efectos que la citada reforma legal tiene para el patrón y para los trabajadores: por un lado, para el primero, puede apreciarse que la "disminución" de tal concepto permite obtener una base -y, por ende, una cantidad líquida a pagar- que resulta menor, justamente en la medida de la participación de los trabajadores en las utilidades, tanto como si se tratara de un concepto deducible de los ingresos acumulables; por otro lado, para los trabajadores, la distinción entre conceptos "disminuibles" y "deducibles" sí puede ser relevante, pues debe tomarse en cuenta que el derecho a que les sean distribuidas las utilidades que generan es un factor dependiente de la "renta gravable" que corresponde conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, concepto que este Alto Tribunal ha identificado con la utilidad fiscal. Por otro lado, y según el proceso de creación del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2005, dicho tratamiento novedoso surgió a fin de que pudiera reconocerse la repercusión que tiene en el patrimonio del patrón el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades, sin que ello implique afectar los derechos de los trabajadores, pues si la participación de éstos en las utilidades se incluyera en la determinación de la utilidad fiscal como una deducción, dicha reducción traería como consecuencia que el monto al cual se le aplicara el porcentaje relevante para el cálculo del reparto de utilidades fuera menor, en la medida en que se estaría restando un concepto más a los ingresos acumulables, afectando a las utilidades de las empresas y, finalmente, a la renta gravable que debe repartirse a los trabajadores.