

**AMPARO EN REVISIÓN 770/2017
QUEJOSO: DIGRANS, SOCIEDAD
ANÓNIMA Y OTRA**

**MINISTRO PONENTE: ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA**

**Vo. Bo.
Ministro:**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del

**VISTOS; y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el veintiuno de abril de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan de Juárez, Digrans, Sociedad Anónima, y Digsmer, Sociedad Anónima de Capital Variable, por conducto de su representante *****, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Responsables

1. Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores.
2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
3. Secretario de Gobernación.
4. Director del Diario Oficial de la Federación.
5. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
6. Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Actos Reclamados

De las autoridades enunciadas en los numerales 1, 2, 3 y 4, se reclamaron en el ámbito de sus respectivas competencias, la discusión, aprobación, expedición, promulgación, refrendo y publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, en específico los 9, 25

fracción X, 27 fracción XI y artículo 28, fracciones XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De las autoridades enunciadas en los numerales 5 y 6, la aplicación y ejecución de los artículos mencionados en el párrafo anterior, así como la i) no deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; ii) la no deducibilidad de las aportaciones efectivamente erogadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de su personal; iii) la limitación a la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales; iv) la prohibición de una deducción estructural que debe considerarse para determinar la utilidad fiscal que sirve de base para el cálculo del impuesto sobre la renta; v) la no deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; y, vi) prohibir una deducción estructural que debe considerarse para determinar la utilidad fiscal que sirve de base para el cálculo del impuesto sobre la renta.

SEGUNDO. Derechos humanos vulnerados. La quejosa estimó violados en su perjuicio los derechos reconocidos en los artículos 1, 31, fracción IV, y 123, Aparatado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, narró los antecedentes de los actos reclamados y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de siete de mayo de dos mil quince¹, previo requerimiento y desahogo del mismo, el Juez Octavo de Distrito en el Estado de México registró y admitió a trámite la demanda de amparo con el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el cuatro de agosto de dos mil quince² se celebró la audiencia constitucional, la que concluyó con la emisión de la sentencia, la cual fue engrosada el nueve de septiembre de esa anualidad³, en la que se determinó lo siguiente:

*“... PRIMERO. SE SOBRESEE en el presente juicio de amparo, promovido por **DIGRANS, sociedad anónima de capital variable** y **DIGSMER, sociedad anónima de capital variable**, en contra del acto que reclamó del **SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO** y **JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** mismo que quedó precisado en el resultando primero de esta resolución.*

SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE a DIGRANS, sociedad anónima de capital variable y DIGSMER, sociedad anónima de capital variable, en contra de los actos consistentes en el artículo 25, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹ Cuaderno de amparo *****. Folios 176 a 158.

² *Ídem*. Folio 317.

³ *Ibidem*. Folios 318 a 358.

TERCERO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE a DIGRANS, sociedad anónima de capital variable y DIGSMER, sociedad anónima de capital variable, en contra de los actos que reclamó de la CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, CÁMARA DE SENADORES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SECRETARIO DE GOBERNACIÓN y DIRECTOR GENERAL ADJUNTO DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE LA SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, mismos que quedaron precisados en el resultando primero de esta resolución”.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, las autoridades responsables Presidente de la República a través del oficio presentado el veintitrés de septiembre de dos mil quince⁴, la Cámara de Diputados mediante oficio presentado el veintitrés de septiembre de dos mil quince⁵ y la Cámara de Senadores por oficio presentado el diecinueve de septiembre de dos mil quince⁶, así como la quejosa a través del escrito presentado el veintiocho de septiembre de dos mil quince⁷, interpusieron recursos de revisión⁸.

Mediante autos de veinticuatro y veintinueve de septiembre de dos mil quince⁹ el Secretario encargado del despacho del

⁴ *Ibidem*. Folio 384. Presentado ante Oficialía de Partes del Juzgado Octavo de Distrito en Naucalpan, Estado de México.

⁵ *Ibidem*. Folio 485 –vuelta–. Presentado ante el Servicio Postal Mexicano.

⁶ *Ibidem*. Folio 499 –vuelta–. Presentado ante el Servicio Postal Mexicano.

⁷ *Ibidem*. Folio 349.

⁸ *Ibidem*. Folios 317 a 348.

⁹ *Ibidem*. Folios 500 y 520.

Juzgado Octavo de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan de Juárez tuvo por recibido los oficios y el escrito de referencia y ordenó remitir los autos del juicio de amparo al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito en turno.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión principal y adhesivo ante el Tribunal Colegiado. De los citados recursos tocó conocer al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, y mediante acuerdo de ocho de octubre de dos mil quince¹⁰, su Presidente los admitió y dispuso su registro bajo el toca *****.

Asimismo, por auto de cinco de noviembre de dos mil quince¹¹, su Presidente ordenó el aplazamiento del recurso de revisión, en términos de los Acuerdos Generales 6/2014 y 2/2015, en virtud de que se cuestionaba la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Mediante proveído de ocho de diciembre de dos mil dieciséis¹², la Presidencia del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito ordenó el levantamiento del aplazamiento del recurso, en términos del Acuerdo General 12/2016 de quince de noviembre de la citada anualidad.

¹⁰ Cuaderno de amparo en revisión R.A. *****. Folios 144 a 146.

¹¹ *Ibidem*. Folio 188.

¹² *Ibidem*. Folio 208.

El ocho de junio de dos mil diecisiete¹³, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito dictó sentencia a través de la cual decidió lo siguiente:

*“... PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de este Tribunal Colegiado, se **modifica la sentencia recurrida.***

***SEGUNDO.** Se **sobresee** en el juicio de amparo, en términos de lo expuesto en los considerandos octavo y noveno de esta ejecutoria.*

***TERCERO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a DIGRANS, SOCIEDAD ANÓNIMA Y DIGSMER, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE,** contra los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo expuesto en los considerandos octavo de la sentencia recurrida y décimo primero, décimo tercero y décimo cuarto de esta resolución.*

***CUARTO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege a DIGRANS, SOCIEDAD ANÓNIMA Y DIGSMER, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE,** contra el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo expuesto en la sentencia que se recurre y considerando décimo segundo de esta resolución, en que se fijaron los efectos correspondientes.*

QUINTO.** Con testimonio de esta resolución y archivo electrónico que la contenga, remítanse a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los presentes autos, así como el juicio de amparo indirecto ** , para que determine lo que considere pertinente en cuando a la constitucionalidad del artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el 28, fracción XXVI, de la citada legislación, según lo expuesto en el último considerando de esta resolución”.*

¹³ *Ibidem.* Folios 92 a 151.

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. En auto de siete de agosto de dos mil diecisiete¹⁴, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera de los recursos de revisión interpuestos por las autoridades responsables y la quejosa; asimismo, ordenó turnar el asunto al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que, la Presidenta de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo. Finalmente, ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público de la Federación adscrito a este Alto Tribunal, para los efectos legales conducentes.

Posteriormente, mediante acuerdo de siete de septiembre de dos mil diecisiete¹⁵, la Presidenta de esta Primera Sala instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, para la elaboración del proyecto de resolución y dé cuenta de él, a esta Primera Sala.

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo

¹⁴ Folios 194 a 196 del Toca en que se actúa.

¹⁵ *Ibidem*. Folio 221.

dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto tercero, en relación con la fracción III del punto segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó la inconstitucionalidad de los artículos 9, 25 fracción X, 27 fracción XI y artículo 28, fracciones XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, y si bien subsiste en esta instancia el problema de constitucionalidad planteado, su resolución no entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional, ni tampoco existe alguna otra causa ni la solicitud por parte de algún Ministro para que este asunto lo resuelva el Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos los recursos de revisión, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido¹⁶.

¹⁶ Tal como se advierte del considerando cuarto de la ejecutoria de ocho de junio de dos mil diecisiete (folios 252 –vuelta– a 264 del recurso de revisión R.A. *****).

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la *litis* planteada.

I. Antecedentes. De las constancias que obran en autos se desprenden los siguientes:

1. El once de diciembre de dos mil trece se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, en específico los artículos 9, 25 fracción X, 27 fracción XI y artículo 28, fracciones XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. El veintiocho y treinta de marzo de dos mil quince, Digrans, Sociedad Anónima, y Digsmer, Sociedad Anónima de Capital Variable, presentaron –respectivamente– la declaración normal del ejercicio fiscal de dos mil catorce.

3. Las citadas contribuyentes promovieron el juicio de amparo ***** en contra de los artículos 9, 25 fracción X, 27 fracción XI y artículo 28, fracciones XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del cual conoció el Juez Octavo de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan de Juárez, y mediante sentencia de nueve de septiembre de dos mil

quince, determinó sobreseer en el juicio, negar la protección constitucional solicitada y conceder el amparo.

4. Inconforme con tal fallo, las quejosas y las autoridades responsables interpusieron recursos de revisión. En sesión de ocho de junio de dos mil diecisiete, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito resolvió diversos aspectos relativos a su competencia delegada, además de que se declaró legalmente incompetente y remitió el asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para que se pronunciara respecto del tema constitucional planteado.

II. Conceptos de violación. La quejosa hizo valer, en síntesis, los conceptos de violación siguientes:

- En el **primer concepto de violación** se aduce que el artículos 9 y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede los artículos 31, fracción IV, y 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), constitucionales, en virtud de que excluyen para la determinación de la renta gravable la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, la cual implica que el patrón haga participar a sus trabajadores en función de una base diversa a la gravada para efectos del impuesto sobre la renta.

- En el **segundo concepto de violación** sostiene que el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que condiciona la deducción de las aportaciones para fondos de pensiones y jubilaciones, aun cuando la quejosa haya sido quien las hubiera pagado y en cumplimiento a una disposición constitucional, lo que redunda en una afectación patrimonial que repercute en la capacidad contributiva del causante.

- En el **tercer concepto de violación** se argumenta que el numeral 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene el principio de equidad tributaria, en tanto que condiciona y prohíbe la deducción de la totalidad del gasto que representan para el causante las erogaciones por previsión social a favor de los trabajadores no sindicalizados, sino que se sujeta a un promedio aritmético en función de la forma en que se organicen los trabajadores de la quejosa, lo que implica que reciben un tratamiento diverso del resto de los causantes.

- En el **cuarto concepto de violación** se expresa que el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, ya que las erogaciones de previsión social constituyen disminuciones reales del patrimonio de los causantes; sin embargo, éste no es reconocido totalmente, lo que no refleja la verdadera capacidad contributiva.

- En el **quinto concepto de violación** se alegó que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de proporcionalidad tributaria al prohibir

la deducción de los ingresos de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad de 0.53% al monto de dichos pagos, o bien, el 0.47% cuando las erogaciones no disminuyan de las concedidas en el ejercicio inmediato anterior, pese a que la quejosa hubiera erogado el 100% de ese concepto; ello trae una disminución en el patrimonio del causante que no es reconocido por el legislador, pese a que se trata del cumplimiento de una carga constitucional.

- En el **sexto concepto de violación** se sostuvo que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta violenta el principio de equidad tributaria, en tanto que el legislador sujeta la deducción de los gastos de previsión social se encuentre o no exento a favor del trabajador, lo cual no guarda relación con la erogación realizada, por lo que debería ser reconocida por el legislador. Esto es, que el ingreso que recibe el trabajador esté exento o gravado no debe ser la circunstancia que incida en el reconocimiento de su deducibilidad.

III. Sentencia de amparo. El Juez de Distrito en la sentencia recurrida determinó, en resumen, lo siguiente:

- En el **cuarto considerando** se decidió que no eran ciertos los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, así como al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, en tanto que así lo expresaron en sus informes justificados y las quejas no desvirtuaron dicha negativa.

- En el **séptimo considerando** se analizaron las causales de improcedencia propuestas por las responsables, y se determinó lo siguiente:

Es infundada la causa de improcedencia referente a que no se demostró el acto de aplicación de la norma impugnada, toda vez que la presentación de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, presentadas el día veintiocho y treinta de marzo de dos mil catorce, es la prueba idónea para acreditar que dedujo los pagos hechos a sus trabajadores con las limitantes que señala las normas reclamadas.

Es infundada la causal alegada en el sentido de que no pueden concretarse los efectos de la posible concesión del amparo a las quejas, en tanto que estimarse que son inconstitucionales las normas reclamadas, los efectos de la sentencia de amparo serían los de desincorporar de la esfera jurídica de las quejas las limitantes de deducción que éstas establecen, así como para que no se encuentren obligadas a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial por estar viciado uno de sus elementos esenciales, sin que ello constituya un derecho a su favor y oponible a la autoridad, ni se invada la esfera de atribuciones del Congreso de la Unión, pues no se generaría un régimen de excepción.

Es infundada la causal hecha valer en el sentido de que en la demanda de amparo no se formularon concepto de violación, toda

vez que del escrito de la demanda de amparo se advierte que sí lo hizo.

- En el **noveno considerando** se realizó el estudio de los conceptos de violación en los que se plantean la inconstitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se decidió lo siguiente:

Que la norma reclamada se aprecia la posibilidad de deducir las aportaciones para la creación o incremento de reservas para los 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 la citada Ley, por lo que si dispone que se podrán deducirse en los porcentajes allí establecidos, dichas aportaciones, es claro que no existe obligación legal de erogarlas porque son adicionales a las establecidas en las leyes referidas y, en ese sentido, no se pueden considerarse como deducciones estructurales, sino como deducciones no estructurales.

Que lo anterior se debe a que son un beneficio para el contribuyente precisamente para servir de incentivo a efecto de aportar las reservas y primas referidas para el mejoramiento futuro de sus trabajadores.

Que el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce diversas erogaciones bajo el concepto de previsión social, de ahí que el legislador, a efecto de incentivar a los

patrones a realizar reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que la Ley del Seguro Social, así como aquellas primas de antigüedad constituidas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite su deducción en los porcentajes establecidos en la norma reclamada.

Que con base en lo antes expuesto, se colige que la disposición impugnada no es contraria al principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que a diferencia de lo establecido en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde los pagos de gastos de previsión social están claramente fijados, en la norma reclamada en quien recae la carga de realizar su fondo de pensión o jubilación es en trabajador, por lo que si el patrón determina realizar una aportaciones complementaria, es porque así lo decide para satisfacer contingencias o necesidades futuras para la etapa de vida llamada como vejez de sus trabajadores, por lo que si el legislador estableció la posibilidad de deducir en un porcentaje dichas aportaciones, se debe a que pretendió incentivar fiscalmente al patrón a realizar estas erogaciones en beneficio de sus trabajadores.

- En el **noveno considerando** se realizó el análisis de los conceptos de violación en los que se plantearon la inconstitucionalidad de los artículos 9, penúltimo párrafo, y 28, fracciones XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se determinó lo siguiente:

Que los artículos 9 y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen lineamientos distintos a los previstos por el diverso 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, originando con ello que exista una base de participación en las utilidades empresariales contraria a la que se refiere la citada norma constitucional.

Que el procedimiento de cálculo de la base gravable del impuesto sobre la renta es distinto al establecido para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, radicando la causa de esta divergencia en la aplicación o prohibición de distintos conceptos de ingreso y deducción en una y en otra base, produciendo así que en ambos casos, se llegue a resultados divergentes.

Que en el artículo 123 constitucional, el Constituyente estableció, desde mil novecientos setenta y dos, que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es lógico concluir que se refería a la *“utilidad gravable”* que se establecía en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entonces vigente, y que ahora se encuentra, bajo el concepto de resultado fiscal, en las fracciones I y II del artículo 9 de esa ley, pues dicho resultado fiscal constituye la utilidad o base gravable del impuesto, es decir, el resultado de disminuir de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.

Que lo anterior se corrobora con lo la primera Resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de trece de diciembre de mil novecientos sesenta y tres, además de lo que disponen los artículos 117, 120, 121, 122, 128 y 130 de la Ley Federal del Trabajo.

Que con base en lo antes expuesto, se desprende con claridad que la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, es la utilidad fiscal de las fracciones I y II, del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que la “base gravable” transgrede el lo dispuesto por la norma constitucional citada, al obligar a la quejosa a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sobre una “renta gravable” que no representa las ganancias o la utilidad fiscal que aquélla percibió en el ejercicio fiscal.

Que el problema de inconstitucionalidad surge cuando el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional exige que para determinar el monto de las utilidades, se tome como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, la utilidad fiscal o, en su caso, el resultado fiscal que resulte de las fracciones I y II del artículo 9 de la referida ley, pues sólo esa utilidad o renta es la que puede ser gravada por la tasa del 30% fijada legalmente para cifrar cuantitativamente el impuesto.

Por otra parte, en el fallo recurrido se decidió que eran fundados los argumentos relativos a que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en cuanto hace a la limitante ahí prevista para deducir los pagos realizados por el patrón a los trabajadores, que a su vez representen ingresos exentos para sus empleados.

Que cuando se dejan de reconocer los gastos indispensables realizados por el contribuyente para producir el ingreso, se lesiona la capacidad contributiva de éste, pues se grava una riqueza que no existe, por lo que para ajustar la carga tributaria a las condiciones reales de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, se debe permitir la deducción de esos gastos.

Que las erogaciones materia de la porción normativa reclamada, se ubican en la categoría de gastos indispensables realizados por el contribuyente para producir el ingreso, por lo que esas deducciones deben permitirse sin limitaciones.

Que en términos de los artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo las erogaciones que realizan las personas morales o personas físicas con actividades empresariales, por concepto de salarios, son estrictamente indispensables para la generación del ingreso gravado, por lo que el legislador debe reconocer ese tipo de gastos o erogaciones como deducibles sin limitaciones.

Que el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que las deducciones autorizadas deben cubrir el requisito de ser erogaciones estrictamente indispensables, por lo que las erogaciones realizadas por el patrón como contraprestaciones de los servicios personales subordinados que le prestan sus trabajadores, y que integran el salario, deben ser reconocidas con tal carácter y sin limitaciones, incluyendo los ingresos exentos para los trabajadores a los cuales se refiere el diverso 28, fracción XXX, de la citada ley, pues el que el salario constituya un ingreso exento es un elemento ajeno a la capacidad contributiva del patrón y ello impacta de manera negativa su potencialidad real de contribuir al gasto público.

Que en ese sentido, el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional, al establecer limitaciones e impedir al contribuyente la deducción total de las cantidades pagadas a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para éstos, al transgredir el principio de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, en la sentencia recurrida se sostuvo que el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de proporcionalidad, en tanto que los gastos de previsión social se encuentran ubicados en la categoría de gastos indispensables y, por tanto, se tornan en deducciones estructurales que deben ser reconocidas con tal carácter para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta.

Que de lo anterior se tiene que el artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad tributaria al impedir al contribuyente la deducción total de aquellas cantidades pagadas a sus trabajadores por concepto de previsión social, pues éstas se constituyen como erogaciones que afectan de manera negativa a su utilidad bruta y, en consecuencia, a su capacidad contributiva.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los recursos de revisión interpuestos por las partes se hizo valer lo siguiente:

1. En el recurso de revisión interpuesto por la quejosa, se formularon los argumentos siguientes:

En el **primer agravio** se aduce que es incorrecto que en la sentencia recurrida se haya determinado que la deducción a que se refiere la fracción X del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una deducción no estructural, toda vez que las erogaciones a que se refiere esa disposición son indispensables para la quejosa, por lo que sí son deducciones estructurales, ya que se entregan al trabajador con la finalidad de mejorar su calidad de vida, lo que ayudará a generar un mejor rendimiento de trabajo y que el patrón tenga una mayor producción.

Que conforme a los artículos 123, Apartado A, fracciones IV y VI, y 127 de la Constitución General y las disposiciones relativas a la Ley Federal del Trabajo, las quejas tienen la obligación de

pagar a sus trabajadores salarios y prestaciones laborales, como son las aportaciones para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones, por lo que la limitante prevista en la norma reclamada implica que los patrones tributen conforme a una capacidad contributiva ficticia, lo que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

En el **segundo agravio** se expuso que se transgrede el principio de congruencia de las sentencias de amparo, en virtud de que en el fallo recurrido se decidió que los conceptos de violación formulados por las quejasas eran suficientes para concederle el amparo; sin embargo, se dejó de precisar los efectos que implican la protección constitucional solicitada.

2. En el recurso de revisión interpuesto por el Presidente de la República, se sostuvo lo siguiente:

En el **primer agravio** se refiere a que es incongruente la sentencia recurrida, en tanto que por un lado sostiene que las deducciones estructurales pueden ser limitadas o condicionadas por el legislador, mientras que por otro lado sostiene que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional, en tanto que no permite la deducción en su integridad de las erogaciones a favor de los trabajadores que para ellos puedan calificarse como exentas.

Que contrario a lo decidido en el fallo recurrido, las deducciones estructurales –como lo decidió esta Suprema Corte en

la contradicción de tesis 41/2005– sí pueden ser sujetas a requisitos o modalidades, siempre que éstas obedezcan a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, lo cual se encuentra sujeto a un juicio laxo de razonabilidad, por lo que la norma reclamada no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

En el **segundo agravio** se aduce que la premisa sobre la que se construye la inconstitucionalidad de la norma reclamada es incorrecta, en tanto que no todos los conceptos que un patrón eroga a favor de sus trabajadores deben reconocerse con efectos fiscales, pues para ello deben cumplir con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como es que se trate de gastos estrictamente indispensables, que en caso de no cumplir con esa exigencia no podrán ser deducibles.

Que del contenido de la definición para efectos fiscales de la previsión social, se tiene que las prestaciones de esa naturaleza son adicionales al salario, a las obligaciones patronales para efectos fiscales, a los servicios de instituciones de seguridad social y no están condicionados a cumplimiento de metas, como ocurre en materia laboral; además, tampoco puede equipararse entre ambas materias el concepto de salario, en tanto que para efectos tributarios es necesario que se trate de una erogación indispensable para el patrón.

Que es incorrecto lo aducido en el fallo respecto a que las cuotas obrero patronales constituyen gastos obligatorios para el patrón, pues éstas se tratan de aportaciones tripartitas y que tienen

la naturaleza de una contribución cubiertas por personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones de seguridad social, por lo que el patrón no se obliga a cubrir la totalidad de ese concepto; además, aun cuando parte de ese concepto es cubierto por el patrón a cuenta del trabajador y, por ende, es un ingreso exento, no menos lo es que ello no implica obligatoriedad, incluso, no se demostró que en el caso ello hubiera ocurrido.

En el **tercer agravio** se expone que de forma incorrecta la sentencia recurrida se apoya en la jurisprudencia P./J. 130/2006, en tanto que en ella se analiza una situación diversa a la que regula la norma reclamada, como era la necesidad de la deducción de los gastos de previsión social sujeta a la existencia de diez trabajadores, el área geográfica y si los trabajadores eran o no sindicalizados, los cuales no son tomados en cuenta en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el **cuarto agravio** se explica que es incorrecto que se declare la inconstitucionalidad de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que desatiende al criterio contenido en la contradicción de tesis 41/2005, en la que se decidió que aun cuando la deducción contenida en una norma es de las llamadas estructurales, ésta puede limitarse por el legislador y sólo puede declararse su inconstitucional si no supera el test de razonabilidad o proporcionalidad de la medida.

Que en el fallo recurrido se pasó inadvertido que la limitante prevista en la disposición reclamada sólo restringe parcialmente, lo que implica una afectación adecuada que no torna desproporcional el tributo, en tanto que los trabajadores cuentan con exenciones que también son parciales; de ahí que, incluso, la premisa sobre la que descansa la consideración de la quejosa es errónea.

Que se realiza un inadecuado estudio de la capacidad contributiva de las quejosas, ya que deja de observar la totalidad de la mecánica para el cálculo del impuesto sobre la renta, pues sólo toma en cuenta la deducción prevista en el citado artículo 28, fracción XXX, cuando la ley que regula esa contribución concede otras deducciones y beneficios que permiten atemperar el tributo en comento y que reflejan la capacidad contributiva de los causantes.

Que la norma reclamada contiene una deducción estructural, que sólo será indispensable cuando se conceda a favor de las personas económicamente débiles, lo que implica que permite la disminución de los gastos de previsión social en los casos que son acordes a su naturaleza jurídica, lo que se corrobora a través de los porcentajes que la citada norma prevé; así, se cumple con el principio de proporcionalidad, en tanto que se permite la deducción de un gasto que cumpla las anteriores características (destinado a una clase económicamente débil y, por ende, sea estrictamente indispensable, lo que no ocurre con el porcentaje que la norma no permite su deducción.

En el **quinto agravio** se argumenta que la sentencia impugnada se apoyó en la jurisprudencia 1a./J. 26/2006, en la que se analizó la limitante de la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa para dos mil tres, la cual es similar a lo previsto en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que en ese caso se declaró su inconstitucionalidad en función que no cumplió con la razonabilidad de la medida, lo cual sí cumple la norma reclamada, además de que eso no fue lo que se abordó en el fallo recurrido.

En el **sexto agravio** se refiere que en la sentencia recurrida se analiza la razonabilidad de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta con relación al mínimo vital, el cual es dogmático, en tanto que no explica cómo la falta de idoneidad y razonabilidad transgrede el citado principio.

Que siguiendo los elementos del citado test señalados por esta Suprema Corte, se tiene que la norma reclamada debe estudiarse a partir de un test poco estricto, con base en el cual se tiene que: i) la finalidad consiste en la recaudación de ingresos, el fortalecimiento de la seguridad social en México con el seguro de desempleo, así como el establecimiento de la pensión universal –la cual será financiada totalmente por el Gobierno Federal– y retomar el principio de simetría fiscal, los cuales se encuentran constitucionalmente reconocidos y se advierten del trabajo legislativo que dieron origen a la norma reclamada; ii) es razonable la medida, en función de que es la manera en que se financia el fin buscado, pues es una exigencia del Estado Mexicano el poder

otorgar seguridad social de forma universal, además de que atiende a un conjunto de acciones para contar con recursos para alcanzar los objetivos planteados en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, en materia de seguridad social y sus exigencias constitucionales; y, iii) es proporcional en sentido estricto si se toma en cuenta que con ella se beneficia a la colectividad al tratarse del fortalecimiento de la seguridad social en México con la pensión universal y el seguro de desempleo que serán financiados con recursos del Gobierno Federal.

Que la sentencia recurrida sólo atendió al tercer pasó del test de proporcionalidad y sostuvo que la medida establecida en la norma reclamada se basó en el principio de simetría fiscal, cuando las razones por las que se consideró pertinente limitar la deducibilidad de los pagos efectuados por el patrón y que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador fueron: restablecer la simetría fiscal, evitar el debilitamiento de la recaudación, ampliar la base del impuesto sobre la renta y eliminar espacios que generen evasión y elusión fiscal.

En el **séptimo agravio** se aduce que al analizarse las razones por las cuales el legislador estableció la limitante contenida en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta está juzgando sobre la conveniencia de la norma y llega a una conclusión subjetiva, con lo que se excede el juez de Distrito en el ejercicio de sus facultades al emplear el test de proporcionalidad y deja de realizar un escrutinio laxo de la norma reclamada.

En el **octavo agravio** se argumenta que es incorrecto lo decidido en la sentencia recurrida, en tanto que la simetría fiscal no es lo que da sustentó a la limitante contenida en la norma reclamada, sino que se trata de un elemento más que lo justifica, tal como se advierte de los trabajos legislativos que le dieron origen, pues las justificaciones que se mencionaron son además: i) evitar que se debilite la recaudación del impuesto sobre la renta, ante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única; ii) ampliar la base gravable del impuesto y reducir la asimetría fiscal; iii) eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscal; iv) fortalecimiento de la seguridad social, con el establecimiento de un seguro de desempleo y la pensión universal; y, v) restablecer el principio de simetría fiscal.

En el **noveno agravio** se expone que fue incorrecto que en la sentencia recurrida se hubiera declarado la inconstitucionalidad del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que aun cuando en la exposición de motivos no se hubiera justificado el porqué del parámetro de trabajadores sindicalizados y no sindicalizados para determinar cuando los pagos de previsión social se otorgan de forma general, lo cierto es que su justificación se desprende de los procesos legislativos previos a la reforma reclamada.

Que de la historia legislativa de la norma reclamada se tiene que, con el fin de guardar igualdad entre trabajadores no sindicalizados (de confianza) y sindicalizados (de base), el

legislador estableció que se concediera a los primeros un promedio aritmético por cada trabajador, en un monto menor o igual a las concedidas a cada uno de los segundos y así poder ser deducibles conforme al impuesto sobre la renta, lo que permite evitar la elusión fiscal por parte de los empleadores: además, medida antes mencionada también encuentra su sustento en el fomento al sindicalismo, el cual el Estado mexicano considera de interés social.

En el **décimo agravio** se explica que no es correcto que en el fallo impugnado se haya decidido que el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad, pues aun cuando los causantes tienen derecho a efectuar deducciones, lo cierto es que el legislador puede establecer requisitos para evitar la elusión o evasión fiscal mediante la simulación de erogaciones que disminuyan la carga impositiva de los causantes.

Que la sola restricción o limitación de las deducciones no hace inconstitucional una norma, sino su falta de justificación ni ser congruente con las finalidades constitucionalmente perseguidas; pero en el caso se trata de un gasto de previsión social necesario para la realización de la actividad del empleador, cuya limitación se encuentra justificada en función de la igualdad que se pretendió generar entre los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, así como por la fomentación del sindicalismo en México.

En el **décimo primer agravio** se refiere que la norma reclamada no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que las restricciones que prevé respetan la capacidad contributiva tratándose tanto de trabajadores sindicalizados como no sindicalizados, al permitir al patrón deducir el monto de la erogación realizada por concepto de previsión social; máxime, si se toma en cuenta que en la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil dos se estableció que la intención del legislador fue la de evitar el fenómeno de la elusión fiscal a cargo del empleador por entregar mayores beneficios a los trabajadores no sindicalizados, como directivos y altos funcionarios.

Que al existir una justificación razonable para limitar la deducción en comento, se tiene que se respeta el principio de proporcionalidad tributaria.

En el **décimo segundo agravio** se aduce que en la sentencia impugnada debió aplicarse la jurisprudencia P./J. 35/2014 por analogía, en tanto que en ella se estableció la posibilidad de que el legislador limite las deducciones, siempre que haya una justificación razonable, pero en la especie el Juez de Distrito omite aplicar dicho criterio.

En el **décimo tercer agravio** se argumenta que en la sentencia impugnada se realizó un estudio incorrecto del test de proporcionalidad, respecto del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que no se justificó el legislador en las razones de asimetría fiscal, la erosión de la base gravable y

lograr una mayor recaudación, ya que de los antecedentes legislativos de la norma reclamada se desprende que el legislador persiguió la igualdad entre los trabajadores no sindicalizados (de confianza) y los sindicalizados (de base), además de fomentar el sindicalismo en México, lo que constituyen fines reales y objetivos.

En el **décimo cuarto agravio** se expone que la medida contenida en el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra justificada, ya que pese a que los empleadores tienen derecho a efectuar deducciones indispensables, como la contenida en la citada disposición, ello no significa que el legislador no puede restringirlas de forma justificada, tal como ocurre en el caso.

Que se encuentra justificado la limitante de deducir los gastos de previsión social erogados por el patrón a favor de trabajadores no sindicalizados, o bien, cuando no emplee trabajadores sindicalizados, ya que se tratan de elevadas erogaciones de previsión social, además de que se persigue fomentar el sindicalismo, por lo que se trata de una medida proporcional, adecuada y que no resulta ser excesiva.

En el **décimo quinto agravio** se explica que debe reponerse el procedimiento del juicio de amparo, toda vez que en el caso al encontrarse involucrada la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, los trabajadores de las quejas tienen la calidad de terceros interesados, conforme a la fracción III del

artículo 5 de la Ley de Amparo, por lo que debió emplazárseles al juicio de amparo.

En el **décimo sexto agravio** se refiere que se haya determinado que el artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene la naturaleza autoaplicativa y que las restricciones que dicho numeral contiene se actualizan con su sola entrada en vigor, ya que se deja de considerar que sólo en el caso de que haya utilidad se tiene la obligación de distribuir utilidad a favor de los trabajadores, lo cual sí es relevante para definir la naturaleza de la disposición reclamada.

En el **décimo séptimo agravio** se aduce que es incorrecto lo decidido en la sentencia recurrida, respecto a que el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una base diferente para la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y para el impuesto sobre la renta, cuando el numeral 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional no se refiere a que debe tomarse en cuenta el resultado fiscal, sino que se refiere a la renta gravable de conformidad con la citada ley.

Que desde la exposición de motivos de mil novecientos setenta y dos relativa a la reforma al citado numeral constitucional, lo que debe tomarse en cuenta para la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa son beneficios o ganancias de la empresa; así, el legislador con su libertad configurativa estableció en el mencionado artículo 9 una mecánica

para determinar la base gravable, que es la misma a la que se refiere el numeral 123 constitucional.

Que para proteger a los trabajadores en su derecho de participar en la ganancia de las empresas, el legislador estableció la limitante de considerar que no se disminuiría la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, así como tampoco las pérdidas fiscales pendientes de aplicar, sin que ello implique un segundo cálculo, por lo que en la sentencia recurrida se hizo una indebida interpretación de los numerales en comento.

Que el legislador no desconoció que los causantes sólo tienen una capacidad contributiva, y que es por ello que se toman en cuenta para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio y de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa los mismos conceptos, excepcionando los conceptos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Que se desatiende que no puede disminuirse la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, en tanto que ese concepto ya fue restado como deducción en la determinación de la utilidad fiscal, además de que dejó de tomarse en cuenta que esta Primera Sala resolvió el amparo en revisión 316/2008, en el que sostuvo que la citada participación no puede volverse a disminuir en tanto que ya se tomó en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta,

implicando con ello una disminución en el cálculo del reparto a favor de los trabajadores.

En el **décimo octavo agravio** se argumenta que el Pleno de esta Suprema Corte, en el amparo en revisión 1919/2004, estableció el impuesto sobre la renta se paga conforme al resultado fiscal, pero no sobre la utilidad fiscal, ya que antes se restan las pérdidas fiscales pendientes de aplicar; así, en términos de la norma reclamada, en el cálculo del impuesto sobre la renta no se aplican sólo ingresos y deducciones, sino que también se toman en cuenta la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, lo que genera el resultado fiscal, aspectos que no fueron tomados en cuenta en el fallo recurrido.

Que el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no obliga a los causantes a repartir una utilidad diversa a la que se refiere el 123 constitucional, y si no se toman en cuenta la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, es con la finalidad de no mermar la utilidad distribuible a los trabajadores, cuando ambos conceptos ya fueron disminuidos para efectos del impuesto sobre la renta.

En el **décimo noveno agravio** se expone que el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una sola base para determinar la renta gravable tanto para el citado impuesto como para la participación de los trabajadores en las utilidades de la

empresa, y lo único que hizo el legislador es restringir la aplicación de la participación que se paga en el ejercicio a los trabajadores y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, como medida de protección a los trabajadores en su derecho constitucional a recibir la participación en comento.

Que no sea deducible la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa para el cálculo de renta gravable para efectos de la citada participación no afecta la proporcionalidad de la empresa, en tanto que esos conceptos son reconocidos para efectos del impuesto sobre la renta, en tanto que la naturaleza de ambas bases es diversa.

Que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. LXXVIII/2009 y en el amparo en revisión 129/2005, ya decidió que ni la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa ni las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, son conceptos que pueden considerarse disminuibles para efectos de la determinación de la base gravable con la cual se calcula la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ya que –la primera– si se tomara en cuenta como deducción, traería como consecuencia una reducción para el cálculo del reparto de utilidades, así como que –en cuanto al segundo– no se persiguió que los trabajadores participaran de las pérdidas de la empresa, sino sólo de sus utilidades .

En el **vigésimo agravio** se explica que el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece una base, tan es así que

no se aplica una tasa, sino que sólo establece algunas limitantes para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, los cuales son considerados en la determinación del impuesto sobre la renta, ya que la citada disposición establece una base pero sólo para el cálculo de dicha contribución.

Que son los mismos los elementos que se toman en cuenta para la determinación del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, además de que los elementos que se excluyen para el cálculo del segundo concepto, se hace pero no con la finalidad de determinar una base.

En el **vigésimo primero agravio** se refiere que la inconstitucionalidad decretada en la sentencia recurrida del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se apoya en las jurisprudencias 1a./J. 64/2004, P./J. 48/99 y P./J. 114/2005, pero dichos criterios no resultan aplicables, en tanto que se refieren a los artículos 14 y 16 de la citada ley, pero vigentes en ejercicios fiscales previos a la entrada en vigor de la norma reclamada, los cuales incluso tenían un contenido diverso.

Que a través de la norma reclamada lo que se persiguió fue homologar la base para la determinación de la renta gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, con la base gravable para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, por lo que para ser

congruente con lo decidido por esta Suprema Corte, la determinación de la citada participación se hace en función de la utilidad fiscal y no del resultado fiscal, aspectos que quedaron precisados en la exposición de motivos que dio origen a la disposición impugnada.

En el **vigésimo segundo agravio** se aduce que es incorrecto que en la sentencia recurrida se haya determinado que el efecto del amparo es para la deducción de todos los conceptos exentos para los trabajadores, cuando los únicos conceptos que fueron analizados son aquellos referentes a los gastos de previsión social.

Que debe tomarse en cuenta que el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece diversos conceptos que representan ingresos exentos para los trabajadores, entre ellos los gastos de previsión social, por lo que es incorrecto que el efecto en el amparo haya sido que las quejas puedan efectuar la deducción de todos los conceptos, cuando no todos ellos tienen la naturaleza de previsión social.

3. En el recurso interpuesto por la Cámara de Senadores se hizo valer lo siguiente:

En el **primer agravio** se argumenta que es incorrecto que se haya determinado en la sentencia recurrida la deducibilidad de las cuotas de previsión social, pero se haya dejado de analizar si dichas erogaciones cumplen con el requisito de ser estrictamente indispensables, pues ello sólo es en cuanto a la parte que es

pagada por el empleador, pero no aquella que le corresponde al trabajador

Que ello se debe a que parte que la cuota de seguridad social le corresponde, constitucional y legalmente, pagar al trabajador, por lo que si el patrón decide absolverlas no implica que sean estrictamente indispensables, por lo que en el fallo recurrido debió justificarse de forma adecuada por qué esos conceptos tienen la naturaleza de gastos estrictamente indispensables.

En el **segundo agravio** se aduce que en el fallo recurrido se hace un estudio de la proporcionalidad de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que de la demanda de amparo se advierte que la quejosa sólo se dolió de la imposibilidad de deducir las cuotas de previsión social, pasándose inadvertido –además– que la parte que cubre el patrón a cuenta del trabajador no constituye un gasto estrictamente indispensable.

Que el supuesto tildado de inconstitucionalidad se encuentra previsto en el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no en el diverso 28, fracción XXX, de esa ley, por lo que el estudio de proporcionalidad efectuado en la sentencia recurrida parte de una premisa incorrecta.

Que la limitante contenida en la norma reclamada recae sobre un gasto que no es indispensable para la empresa, por lo que el legislador válidamente puede restringirlo a efecto de alcanzar

determinados fines económicos, social o de cualquier otra índole que lo justifique.

En el **tercer agravio** se expone que es incorrecta la determinación de inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que su establecimiento no se limita a un tema de simetría fiscal, sino que se toma en cuenta como principio orientador de política fiscal, ya que lo que lo sustenta son el reestablecer el principio de simetría fiscal, evitar que se debilite la recaudación, ampliar la base del impuesto y eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscal.

Que la restricción o limitante en el monto de las deducciones de los gastos estrictamente indispensables no es en sí mismo inconstitucional, sino que esta depende de que no esté justificada por motivos extrafiscales o su recaudación sea exorbitante, por lo que si la norma reclamada no prohíbe la deducción, sino la limita, se tiene que no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, además de que existen otros conceptos que atemperan la carga tributaria de los causantes.

4. En el recurso interpuesto por la Cámara de Diputados se hizo valer lo siguiente:

En el **primer agravio** se arguye que en el fallo recurrido se dejó de tomar en cuenta el principio de igualdad aplicable al juicio de amparo, ya que no se encuentra un sustento de razonabilidad para justificar la desigualdad que implique la desaplicación de la

norma impugnada a las quejas ni que se haga extensivo a los sujetos que no fueron al amparo.

Que con la concesión del amparo a las quejas implica la desaplicación de la norma reclamada, ello provoca una desigualdad que se aparta de los fines perseguidos por el Estado, por lo que el efecto del amparo es incompatible con la técnica del juicio, por lo que es incongruente que se individualice los efectos del amparo al generar un trato desigual sin justificación razonable.

Que la concesión del juicio de amparo se encuentra sujeto a que a condiciones futuras, como es que termine el ejercicio fiscal, se presente una declaración anual y haya una utilidad.

Que es ilegal la concesión del amparo, si se toma en cuenta que éste se concedió para el efecto de deducir en la declaración del ejercicio fiscal de dos mil catorce, los conceptos a que se refieren los artículo 28, fracciones XXVI y XXX, en relación con los diversos 27, fracción XI, y 9, penúltimo párrafo, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pasando inadvertido que la declaración se presenta hasta el ejercicio de dos mil quince, lo que puede o no acontecer.

En el **segundo agravio** se explica que las normas reclamadas son formal y materialmente constitucionales, ya que el procedimiento que se siguió para su creación se ajustó a las disposiciones establecidas para tal efecto, esto es, al legislador tributario le corresponde diseñar el régimen legal del gravamen y,

en esa medida, le corresponde a éste determinar si es adecuado a los fines perseguidos, acordes a la realidad económica, por lo que no se tratan de normas inequitativas ni desproporcionales.

Que le corresponde al legislador establecer la forma en que se determinan las contribuciones, incluyendo las condiciones que deben satisfacer los comprobantes fiscales, por lo que las formas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta obedecen a asegurar una adecuada recaudación; además, no debe soslayarse que la facultad de creación de leyes es exclusiva del legislador tributario, por lo que el Poder Judicial está impedido para dictar una sentencia con pretensiones legislativas.

En el **tercer agravio** se argumenta que en el fallo recurrido se hizo una incorrecta apreciación del principio de simetría fiscal, ya que no es éste el que sustenta la reforma a las disposiciones reclamadas, sino que se toma en cuenta como principio orientador de política fiscal, ya que lo que lo sustenta son el reestablecer el principio de simetría fiscal, evitar que se debilite la recaudación, ampliar la base del impuesto y eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscal.

Que las actividades que realiza la quejosa son susceptibles de generar riqueza, por lo que no puede hacerse una exención especial de no aplicación de la norma, sino que debe contribuir al gasto público.

Que si la restricción del monto de los gastos estrictamente indispensables implica un aumento de la carga tributaria, por lo que la restricción en comento por sí misma no es inconstitucional si está justificada por existir fines extrafiscales y no torna ruinoso ni confiscatorio el tributo. En ese sentido, si el legislador democrático decide es deseable y necesario propiciar la simetría fiscal, limitando las deducciones de pagos a favor de trabajadores que son para ellos exentos, tal decisión no es analizable por el Poder Judicial, ya que sería intervenir en el campo del legislador.

Que antes de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, los causantes podían deducir hasta el 41.7% de las remuneraciones exentas otorgadas a los trabajadores, pero con posterioridad a la reforma se permite hacer la deducción de hasta el 47%, lo que hace más benéfica la disposición legal reclamada.

Que al estarse ante un precepto legal que se estima aplicado hasta la presentación de la declaración anual, y que la simple vigencia no causa afectación alguna, pues las deducciones son aplicables hasta la presentación de la declaración, lo que deja de considerar el Juez de Distrito, por lo que lo procedente es sobreseer en el juicio de amparo, por falta de interés jurídico y legítimo de las quejas.

En el **cuarto agravio** se expone que de las pruebas aportadas por las quejas no se desprende que se hubiere afectado el interés jurídico o el interés legítimo, porque el artículo 9,

cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta requiere de la existencia de un acto concreto de aplicación, lo que se traduce en la presentación de la declaración anual en el que se evidencie la obtención de utilidades calculadas en términos de la Ley Federal del Trabajo y la Constitución General.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito resolvió mediante sentencia de v ocho de junio de dos mil diecisiete, en síntesis, lo siguiente:

- En el sexto considerando se decidió dejar firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, respecto de los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, así como al Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

- En el considerando séptimo se analizó el décimo quinto agravio formulado por el Presidente de la República y decidió declararlo infundado, toda vez que en el caso concreto no se actualiza que los trabajadores de las empresas, tengan el carácter de terceros interesados, en tanto que no pueden ser considerados como gestores del acto reclamado consistente en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que no tienen interés jurídico en que éste subsista.

Que tampoco puede considerarse que los trabajadores de las quejas, a través de sus sindicatos o representación, tengan interés jurídico en la subsistencia de la norma, toda vez que está

en juego la forma de regular una situación general, no la defensa de un beneficio que pueda corresponder a uno o varios de los sujetos vinculados por la ley reclamada; de ahí que no proceda ordenar la reposición del procedimiento como lo solicita la autoridad inconforme en su agravio.

- En el considerando séptimo se analizó la causal de improcedencia hecha valer por el Secretario de Gobernación y Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, al rendir su correspondiente informe justificado, referente a que los actos que se les reclaman no fueron impugnados por vicios propios.

Respecto de esa causal se decidió que el juicio de amparo es improcedente respecto de las citadas autoridades, , pues como lo aducen, los actos que se les reclaman no se combaten por vicios propios, de ahí que se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con la fracción III del numeral 108, todos de la Ley de Amparo.

- En el considerando noveno se abordan las causales de improcedencia formuladas por las recurrentes.

Con relación a las causales propuesta por el Presidente de la República en el décimo sexto agravio, referente a que es erróneo considerar el artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como de naturaleza autoaplicativa; la Cámara de Diputados en su tercer y cuarto agravios relativas a que es

necesario que se acredite haber efectuado la declaración anual en donde se dé el primer acto de aplicación, además de que las quejas carecen de interés jurídico y legítimo respecto del numeral 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dijo lo siguiente:

Ello se debió a que la declaración anual que respectivamente presentó cada una de las quejas, sí es la prueba idónea para demostrar la aplicación de los artículos 25, fracción X; 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que de ella se desprende que realizaron deducciones por aportaciones para fondos de pensiones y jubilaciones; deducciones relacionadas con gastos de previsión social, como son: aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, jubilaciones por vejez y cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social; y, deducciones relacionadas con pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, aplicando el factor 0.47.

Que respecto a los artículos 9, último párrafo y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tiene que tratándose de la queja Digsmer, Sociedad Anónima de Capital Variable, se estima que con la declaración anual correspondiente al ejercicio de dos mil catorce, se probó el acto de aplicación, ya que declaró como participación de los trabajadores en las utilidades generada durante el ejercicio que corresponde a la declaración; sin embargo, respecto a la Digrans, Sociedad Anónima, se considera que no está probado el acto de aplicación, pues en la declaración

anual correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, no se determinaron utilidades sino pérdida fiscal y, en consecuencia, no estuvo obligada a efectuar el reparto correspondiente.

Consecuentemente, se decidió que se actualizaba la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, por lo que se declaraba el sobreseimiento en el juicio de amparo acorde con la fracción V del precepto 63 de la ley de la materia, respecto de los numerales 9, penúltimo párrafo, y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente por lo que se refiere al quejosa Digrans, Sociedad Anónima.

En el primer agravio de la Cámara de Diputados se adujo que la protección constitucional a la quejosa tiene efectos incompatibles con la técnica del amparo, toda vez que no tiene ningún fin práctico y de hecho es especulativo al concederse sobre situaciones que están supeditadas a condiciones futuras; empero tal argumento era infundado, ya que los efectos de la concesión del amparo sí son prácticos y efectivos en favor de la quejosa.

- En el considerando décimo se estudió el agravio segundo de la Cámara de Diputados, en el que sostuvo que el juez de Distrito no observó que la quejosa no reclamó el contenido del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino el diverso numeral 25, fracción VI, de dicha ley.

Se decidió que ese argumento era infundado, ya que de la demanda de amparo se advierte que la quejosa señaló

expresamente que reclama, entre otros, el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece una limitación a la deducción de ciertos pagos que la empresa realizara en favor de sus trabajadores.

- En el considerando décimo primer se analizaron los argumentos encaminados a atacar la negativa del amparo respecto del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contenidos en el primer agravio de las quejas.

Esos argumentos fueron calificados de infundados, toda vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a ese numeral, decidió que no infringe el numeral 31, fracción IV, constitucional, toda vez que la deducción de los pagos que realiza el patrón en montos adicionales a los que exige la ley, son beneficios otorgados hasta el límite que el legislador considere como idóneo para cumplir con la política fiscal que persigue, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, dado que no está desconociendo una erogación directamente relacionada con la obtención de ingresos, pues no es una erogación estructural, por lo que su previsión o no previsión no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Apoyándose en la jurisprudencias 2a./J. 183/2016 (10a.) de rubro: ***“RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS APORTACIONES EFECTUADAS PARA LA CREACIÓN O***

INCREMENTO DE RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIÓN O JUBILACIÓN DEL PERSONAL, COMPLEMENTARIAS A LAS QUE ESTABLECE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, Y DE PRIMAS DE ANTIGÜEDAD CONSTITUIDAS EN TÉRMINOS DE LA PROPIA LEY FISCAL ALUDIDA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

- En el considerando décimo segundo se analizaron los agravios noveno, décimo, décimo primero, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto del recurso del Presidente de la República, así como parte de los agravios segundo y tercero de la Cámara de Diputados, los cuales se encuentran relacionados con el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esos argumentos se declararon infundados, ya que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a ese dispositivo legal, determinó que en la contradicción de tesis 41/2005 se estudió la constitucionalidad del artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres, cuyo diseño normativo es casi idéntico al que analizó (artículo 27, fracción XI) solamente que en la emisión de la nueva ley se agregó el requisito consistente en que, tratándose de vales de dispensa, éstos deberán entregarse a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Que si este Alto Tribunal ha establecido que el artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo diseño

normativo es casi idéntico al numeral 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente del uno de enero de dos mil catorce, al treinta y uno de diciembre de dos mil quince, viola el principio de proporcionalidad, surte la misma suerte el numeral en análisis

Que al existir pronunciamiento por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como es la jurisprudencia 130/2006, y al ser aplicable por analogía, es que se califican de inoperantes los agravios hechos valer por las autoridades inconformes, en relación con el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que debe prevalecer el amparo concedido respecto de esa disposición.

Al analizar el segundo agravio que esgrimen las quejas, se decidió que era fundado, ya que el Juez de Distrito fue omiso en determinar los efectos del amparo concedido contra el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Que pese a que en la sentencia se concedió el amparo respecto de ese numeral, así como de a los diversos preceptos 9, penúltimo párrafo, y 28, fracciones XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que no se refirió de manera destacada al precepto 27, fracción XI, de la ley; por tanto, se fijan los efectos en cuanto a ese numeral, en términos de la jurisprudencia 2a./J. 186/2016 (10a.) de rubro: **“RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN XI, DE LA LEY DEL**

IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE DEL 1 DE ENERO DE 2014 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015”, consistentes en que no se aplique a las quejas lo previsto en los párrafos cuarto y octavo (último) de la fracción XI del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que hace al trato distinto en la deducibilidad de erogaciones por concepto de previsión social, atendiendo a la forma en que se organicen los trabajadores como sindicalizados o no sindicalizados.

- En el considerando décimo séptimo se analizaron los agravios segundo y tercero de la Cámara de Diputados y primero y tercero de la Cámara de Senadores, así como los diversos sexto, séptimo y octavo que formuló el Presidente de la República, en los que se adujo que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es inconstitucional.

Que esos argumentos eran fundados, en tanto que la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que en la jurisprudencia 2a./J. 189/2016 de rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**”, que determinó que el citado numeral no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las

erogaciones de que se trata, implicaría trasladar íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta.

Que dada la conclusión anterior, es innecesario el examen del vigésimo segundo agravio que esgrime el Presidente de la República, referentes a los efectos del amparo concedido a las quejas.

- En el considerando décimo cuarto se abordó el sexto concepto de violación omitido respecto del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a que vulnera el principio de equidad tributaria.

Ese argumento se calificó de inoperante, toda vez que se hace depender la inconstitucionalidad de la norma de una situación particular e, incluso, hipotética, mas no de su contenido; ello, se debe a que realiza una comparación a partir de las erogaciones que realicen los contribuyentes, pero de ninguna forma atribuye esa diferencia de trato al texto específico de la norma reclamada.

- En el considerando décimo quinto se dio noticia de que los alegatos formulados por el Agente del Ministerio Público adscrito al Tribunal Colegiado o formaban parte de la litis en el recurso de revisión.

- En el considerando décimo sexto se decidió que procedía declarar su legal incompetencia para abordar el estudio sobre la

constitucionalidad de los agravios expuestos respecto del artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 28, fracción XXVI, de la citada legislación, en términos de los Acuerdos Generales 5/2013, 11/2005 y 14/2005 del Pleno de este Alto Tribunal, por lo que debería remitirse el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUARTO. Estudio de los agravios. Esta Primera Sala se ocupará únicamente de los agravios formulados en contra del amparo concedido a Digsmer, Sociedad Anónima de Capital Variable, respecto de los artículos 9, penúltimo párrafo, y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que respecto de la quejosa Digrans, Sociedad Anónima, se sobreseyó en el juicio en el considerando noveno de la sentencia del Tribunal Colegiado al no demostrarse el acto de aplicación.

Dicho lo anterior, se procederá a analizar de manera conjunta los agravios **décimo séptimo, décimo octavo, décimo noveno, vigésimo y vigésimo primero** hechos valer en el recurso de revisión interpuesto por el Presidente de la República, en términos del artículo 76 de la Ley de Amparo.

I. Transgresión al artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional.

En los agravios antes mencionados se expone, en esencia, que la limitante contenida en los artículos 9, penúltimo párrafo, y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa

a que no se disminuiría la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, así como tampoco las pérdidas fiscales pendientes de aplicar, el legislador las estableció para favorecer a los trabajadores, además de que esos conceptos se toman en cuenta en la determinación de la utilidad fiscal a efecto de no desconocer que los causantes sólo cuentan con una capacidad contributiva, pero éstos no deben considerarse en la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Asimismo, se expresa que en la sentencia recurrida se desatendieron diversos criterios emitidos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, referentes a que la citada participación no puede volverse a disminuir en tanto que ya se tomó en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta, pues de otra forma habría una disminución en el cálculo del reparto a favor de los trabajadores, así como que el impuesto sobre la renta se paga conforme al resultado fiscal, pero no sobre la utilidad fiscal, por lo que para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa no deben tomarse en dichos conceptos.

Se agrega que ni la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa ni las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, son conceptos que pueden considerarse disminuibles para efectos de la determinación de la base gravable con la cual se calcula la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ya que –la primera– si se tomara en cuenta como deducción, traería como consecuencia una reducción para el

cálculo del reparto de utilidades, así como que –en cuanto al segundo– no se persiguió que los trabajadores participaran de las pérdidas de la empresa, sino sólo de sus utilidades.

Que las jurisprudencias 1a./J. 64/2004, P./J. 48/99 y P./J. 114/2005 de rubros: **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL ESTABLECER UNA BASE PARA DETERMINAR SU MONTO DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE”**, **“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 **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 16 Y 17, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIOLAN EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)”**, respectivamente, son inaplicables al caso, por lo que no debió apoyarse la sentencia recurrida en ellas.

Los argumentos antes sintetizados son **sustancialmente fundados**, como se demuestra a continuación:

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁷ cuando analizó la constitucionalidad del entonces artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, decidió –entre otros aspectos– que si el Constituyente en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), estableció desde mil novecientos sesenta y dos que *“para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta”*, por lo que es lógico concluir que se refería a la “utilidad gravable” que se establecía en el artículo 26 de dicha ley impositiva, y que ahora se encuentra, bajo el concepto de resultado fiscal (sic), en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dicho resultado fiscal constituye la utilidad o base gravable del impuesto, es decir, el resultado de disminuir de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.

Asimismo, se expresó que de los antecedentes parlamentarios y legales que han quedado transcritos anteriormente, se desprende con claridad que la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, es el resultado fiscal o base gravable del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que la “base

¹⁷ En los amparos en revisión 971/97, 1921/97, 2077/97, 2188/97 y 3019/97

gravable” contenida en los artículos 14 y 15 de la misma ley transgredan lo dispuesto por la norma constitucional citada, al establecer una base distinta para que la quejosa determine la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Se agregó que advertir que la renta a que se refiere la Ley relativa, es la renta neta, o sea, la utilidad que se obtiene de una simple resta que debe arrojar un resultado positivo: ingresos acumulables menos deducciones autorizadas, igual a utilidad, ingreso o renta gravable; además, que la renta o utilidad (resultado fiscal positivo o base gravable si se quiere), no puede ser más que una, pues el sujeto pasivo del impuesto sólo tiene una capacidad económica y no varias.

Esas consideraciones dieron lugar a la jurisprudencia P./J. 48/99 de rubro: ***“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”***¹⁸.

¹⁸ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, junio de 1999, página 6, cuyo contenido es el siguiente: “Establece la norma constitucional que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta norma, que rige desde el 21 de noviembre de 1962, en que se publicó la reforma correspondiente, se refiere a la utilidad gravable que en ese año establecía el artículo 26 de la ley citada y que ahora se contiene bajo el concepto de utilidad fiscal en el artículo 10 de la misma. Por tanto, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en el artículo 10, a fin de obtener la renta gravable para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, viola la norma constitucional, máxime que ello implica obligar al patrón a participar a sus trabajadores de una utilidad

Por otro lado, cuando esta Primera Sala analizó la constitucionalidad del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece¹⁹, sostuvo que el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General dispone que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debe derivar de la utilidad fiscal o, en su caso, del resultado fiscal que se calcula en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no de una base distinta.

Siguiendo lo decidido por el Tribunal Pleno –narrado en párrafos anteriores– se precisó que de los antecedentes parlamentarios y legales de las normas relacionadas, se desprendía que la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, es la utilidad fiscal del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que la “base gravable” contenida en el artículo 16 de la misma ley vulnere lo dispuesto por la norma constitucional citada, al obligar a la quejosa a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sobre una “renta gravable” que no representa las ganancias o la utilidad fiscal que aquélla percibió en el ejercicio fiscal.

Se precisó que la utilidad fiscal o renta gravable es la base gravable del impuesto sobre la renta, es decir, el valor o cantidad

diferente a la gravada por el impuesto sobre la renta y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas”.

¹⁹ En los amparos en revisión 623/2003, 1509/2003, 2304/2003, 60/2003 y 270/2004.

de renta que el Estado quiere gravar a través de la tasa o porcentaje fijado legalmente, a fin de obtener el impuesto que debe enterar el contribuyente en los plazos y formas correspondientes; además, que la utilidad fiscal o base gravable no puede ser más que una, pues el sujeto pasivo del impuesto sólo tiene una capacidad económica y no varias.

Las consideraciones antes expuestas, dieron lugar a la jurisprudencia 1a./J. 64/2004 de rubro: **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL ESTABLECER UNA BASE PARA DETERMINAR SU MONTO DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE”²⁰.**

²⁰ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, agosto de 2004, página 233, cuyo texto es el siguiente: “En la tesis de jurisprudencia P./J. 48/99, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció: “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.”, criterio que sostuvo respecto a la constitucionalidad del señalado artículo 14, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve; toda vez que el artículo 16 de la misma ley, con vigencia a partir del primero de enero de dos mil dos, es idéntico al mencionado 14, y por ende, contiene el mismo vicio de inconstitucionalidad que aquél, se reproduce el indicado criterio plenario. El artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, si se toma en consideración que dicho precepto, que rige desde su reforma de 21 de noviembre de 1962, se refiere a la utilidad gravable que en ese año establecía el artículo 26 de la mencionada ley, que ahora se contiene bajo el concepto de utilidad fiscal en su artículo 10, se concluye que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en el indicado artículo 10 a fin de obtener la renta gravable para efectos de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, lo cual contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad, obtenida de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas”.

Posteriormente, el Pleno de este Alto Tribunal se volvió a pronunciar sobre la mecánica para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas²¹. Así, se decidió que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debe derivar de la utilidad fiscal, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no de una base distinta a aquélla que se calcula aplicando el procedimiento y conceptos contenidos en los artículos 16 y 17, último párrafo, de la citada ley, radicando la causa de esta divergencia en la aplicación o prohibición de distintos conceptos de ingreso y deducción en una y en otra base, produciendo así que en ambos casos, se llegue a resultados divergentes.

Asimismo, se expresó que de los antecedentes parlamentarios y legales que han quedado transcritos anteriormente, se desprende con claridad que la renta gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional, es la utilidad fiscal a que hace mención el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que lo dispuesto en el artículo 16, en relación con el numeral 17, último párrafo, de la ley reclamada, violen lo dispuesto por la norma constitucional citada, al obligar a la quejosa a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sobre una “renta gravable” que no representa las

²¹ En los amparos en revisión 77/2004, 244/2004, 388/2004, 398/2005 y 1029/2005.

ganancias o la utilidad fiscal que aquélla percibió en el ejercicio fiscal.

Se adujo también que la renta a que se refiere la ley que regula ese tributo, es la renta neta, o sea, la utilidad que se obtiene de una simple resta que debe arrojar un resultado positivo: ingresos acumulables menos deducciones autorizadas, igual a utilidad, ingreso o renta gravable. Así, el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General exige que para determinar el monto de las utilidades se tome como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, la utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tales consideraciones dieron origen a la jurisprudencia P./J. 114/2005 de rubro: ***“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 16 Y 17, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIOLAN EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)”***²².

²² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, octubre de 2005, página 7, cuyo texto es el siguiente: “Los artículos 16 y 17, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, al obligar a la quejosa a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sobre una “renta gravable” que no representa las ganancias o la utilidad fiscal neta que aquélla percibió en el ejercicio fiscal, violan el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del que se desprende que la base para el cálculo de dicha prestación es la utilidad fiscal prevista en el artículo 10 de la ley citada, la cual se obtiene de restar las deducciones autorizadas del total de ingresos. Ello, porque los referidos artículos 16 y 17, último párrafo, señalan lineamientos distintos a los establecidos en el artículo 10 para el cálculo de la utilidad fiscal, lo cual

Las consideraciones antes expuestas, nos llevan a entender que esta Suprema Corte ha identificado que la base gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 constitucional, al resultado de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, a la que conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, era la utilidad fiscal.

Esto es, este Alto Tribunal en todo momento ha sustentado que del derecho constitucionalmente reconocido a los trabajadores de participar en las utilidades descansa en la ganancia que obtienen los empleadores; así, dicha ganancia –en un principio– se identificó con la renta gravable a que se refería la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en ese entonces, la cual se obtenía de una simple operación aritmética, a saber: ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas.

Siguiendo ese antecedente, se advierte que cuando se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta para mil novecientos ochenta y uno, y se reestructuró la forma en que se determinaba el citado tributo, la base gravable a que se refirió el artículo 123 constitucional ya no podía entenderse como “la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta”, pues ese concepto como tal desapareció, para convertirse en la utilidad fiscal, la cual

origina que exista una base de participación en las utilidades empresariales que contraviene lo dispuesto en la norma constitucional citada”.

era el resultado –precisamente– de disminuir las deducciones autorizadas a los ingresos acumulables.

A partir del uno de enero de dos mil catorce, se vuelve a reestructurar la Ley del Impuesto sobre la Renta y en su artículo 9 –primera de las normas reclamadas, en su penúltimo párrafo– se estableció lo siguiente:

“Artículo 9. *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.

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

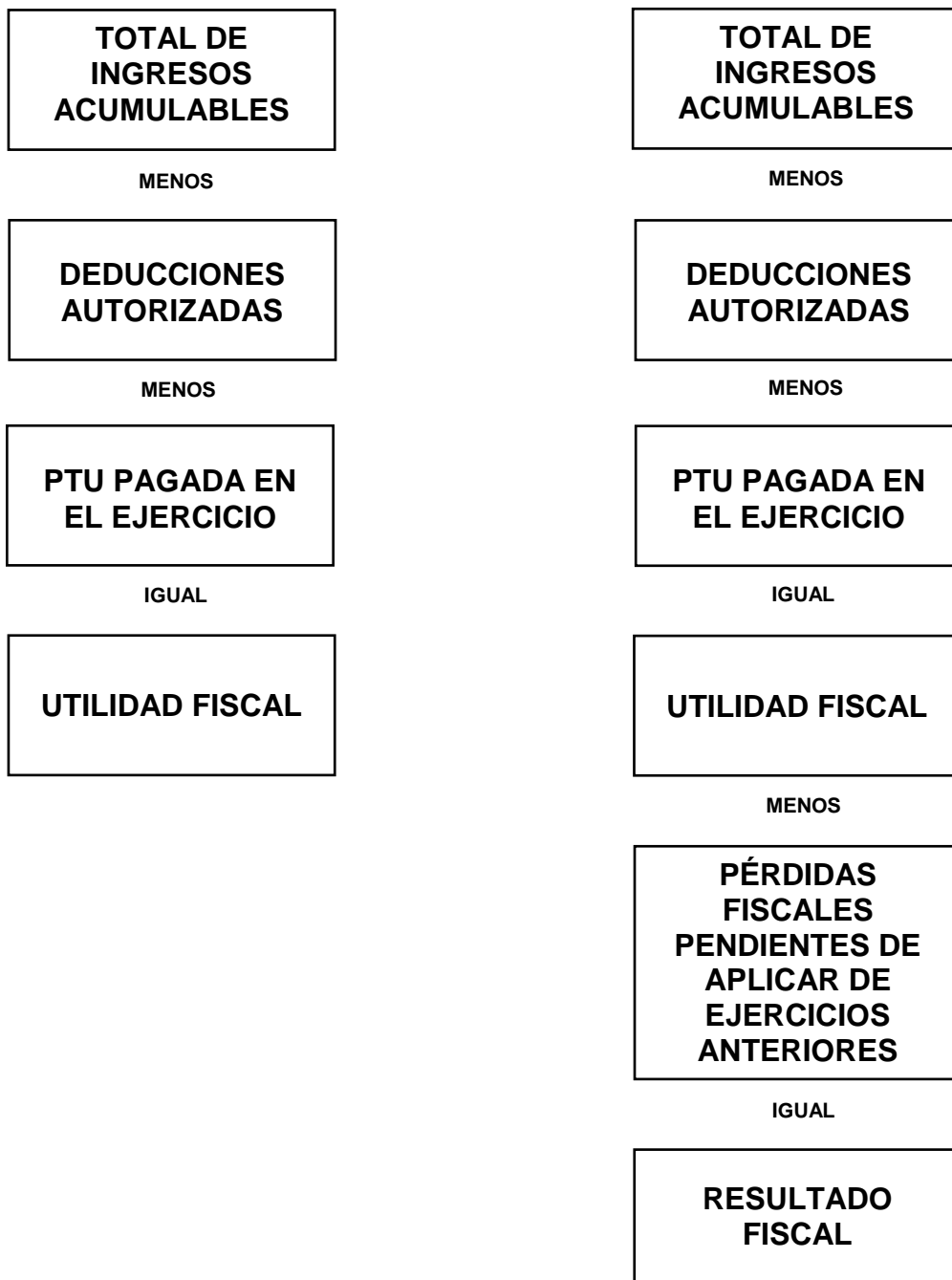
El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las

empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley”.

La norma reproducida establece, por un lado, la forma en que se determina la utilidad fiscal y el resultado fiscal, los cuales se calculan de la manera siguiente:



Asimismo, el penúltimo párrafo de la disposición antes transcrita –que es la porción que interesa para el caso que nos ocupa– hace referencia a la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General. Sobre ese aspecto, se prevé que a los ingresos acumulables deberán disminuirse las deducciones autorizadas, sin que sea viable disminuir la participación en las utilidades de los trabajadores pagada en el ejercicio, como tampoco las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Con relación a lo anterior, el último párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que, para efectos de determinar renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas deberá disminuirse de los ingresos acumulables las cantidades no deducibles a que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la citada ley.

Por otro lado, la fracción XXVI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta²³ –segunda de las normas reclamadas– dispone que no se considerara como un concepto deducible, la participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a ésta, y que se entregue a los trabajadores, a

²³ “**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...”.

miembros del consejo, a obligacionistas o a cualquier otra persona.

Puede apreciarse de las consideraciones anteriores, que el legislador precisó una mecánica para determinar la utilidad fiscal considerando al pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa como un concepto que se disminuye de la totalidad de los ingresos acumulables distinto de las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual se corrobora con lo que prevé la fracción XXVI del artículo 28 de la citada ley, pues expresamente se establece que tal concepto no es una deducción que autorice a los causantes restarla de los ingresos acumulables.

Al respecto, cabe mencionar que esa forma de reconocer el impacto que sufren los contribuyentes por el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa no es un aspecto novedoso por parte del legislador, en tanto que para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, se reformó el entonces artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer:

“Artículo 10. *Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.*

(...)

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. Al

resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, 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.

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

Así, antes de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, el legislador ya había establecido que a los ingresos acumulables se les disminuirían las deducciones autorizadas por el legislador, en donde se encontraba la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, pues el artículo 32, fracción XXV, de la citada ley, expresamente las consideraba como un concepto no deducible; sin embargo, permitía que se disminuyera de los ingresos acumulables con posterioridad a las deducciones y así obtener la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio, para posteriormente –en caso de que sea utilidad– restársele las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y así obtener el resultado fiscal.

Lo que resulta novedoso, por decirlo de alguna manera, es que el legislador haya considerado a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa como un concepto que sirve para determinar la utilidad o pérdida fiscal de la empresa, en tanto que antes de dos mil catorce primero se determina la utilidad (ingresos menos deducciones) para después disminuirse dicha participación en las utilidades por parte de los trabajadores.

Respecto a esa modalidad en el cálculo de la utilidad fiscal, relacionada con la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, en el proceso legislativo²⁴ se hizo notar la necesidad de eliminar el

²⁴ **Exposición de motivos:** “... El artículo 16 de la Ley del ISR que se propone abrogar establece el procedimiento para determinar la renta gravable a que se refieren los artículos 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 120 de la Ley Federal del Trabajo, para efectos de la PTU de las empresas. --- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el procedimiento previsto por el artículo 16 de la Ley del ISR contraviene el citado artículo 123 constitucional, al establecer un procedimiento distinto al contemplado por el artículo 10 de la Ley del ISR vigente, toda vez que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, obligando con ello al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad. --- En tal virtud, se propone que, para efectos de determinar la renta gravable, ésta se obtenga conforme al procedimiento establecido en la Ley que se somete a consideración de esa Soberanía, es decir, a los ingresos obtenidos en el ejercicio se le disminuirán las deducciones autorizadas en la nueva Ley del ISR, y el resultado obtenido será la renta gravable que sirva de base para el cálculo de la PTU. --- Además, se propone que para determinar la renta gravable, no se disminuirá la PTU de las empresas ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de la utilidad fiscal que se determine...”

Dictamen de la Cámara de Diputados: “... **VIGÉSIMA SÉPTIMA.** La Comisión que dictamina coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal para que sea eliminado el procedimiento que ha servido para determinar la renta gravable a que se refieren los artículos 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 120 de la Ley Federal del Trabajo, para efectos de la PTU de las empresas. --- La anterior, tomando en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que el procedimiento previsto actualmente por el artículo 16 de la Ley del ISR que se propone abrogar, contraviene el citado artículo 123 constitucional, al establecer un procedimiento distinto al contemplado por el artículo 10 de la mencionada Ley, toda vez que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, obligando con ello al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad. Consecuentemente, esta Comisión Dictaminadora concuerda con la propuesta del Ejecutivo Federal para señalar que se deberá determinar la renta gravable conforme a lo siguiente: a los ingresos obtenidos en el ejercicio se le disminuirán las deducciones autorizadas en la Ley cuya emisión se plantea, y el resultado obtenido será la renta gravable que sirva de base para el cálculo de la PTU, y para determinar la renta gravable, no se disminuirá la PTU de las empresas ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de la utilidad fiscal que se determine. --- Sin embargo, resulta importante tomar en consideración que dentro de las propuestas presentadas en la Iniciativa del Ejecutivo Federal, se encuentra el que únicamente pueda ser aplicada la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. --- Lo anterior, pudiera ocasionar que las erogaciones por concepto de remuneraciones exentas otorgadas al trabajador, impactaran de manera negativa en las empresas al determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, por lo que con la finalidad de evitar una distorsión en dicho cálculo se establece como un concepto disminuíble, las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la Ley que se propone por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador...”

Dictamen de la Cámara de Senadores: “... **VIGÉSIMA CUARTA.** Esta Comisiones Unidas concuerdan en que la base gravable para calcular la PTU, sea la que se determine conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y, con ello, ajustar la legislación a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. --- Así también, se está de acuerdo en que para determinar la renta gravable,

procedimiento para la determinación de la base gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa que preveía la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece (el entonces artículo 16), para ajustarlo a los criterios emitidos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tanto que consistía en un procedimiento distinto al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal.

Asimismo, se precisa en el proceso legislativo que deberá determinarse la renta gravable a que se refiere el artículo 123 constitucional, conforme a lo siguiente: a los ingresos obtenidos en el ejercicio se le disminuirán las deducciones autorizadas, y el resultado obtenido será la renta gravable que sirva de base para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, y para determinar la renta gravable, no se disminuirá la citada participación de las empresas ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de la utilidad fiscal que se determine.

Como puede advertirse, la intención del legislador fue, en todo momento, ceñirse a los criterios que este Alto Tribunal sostuvo en cuanto al procedimiento que debe seguirse en la determinación de la renta gravable a que hace referencia el

no se disminuirá la PTU de las empresas ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de la utilidad fiscal que se determine. --- Así también, se considerada acertado establecer que las cantidades que no son deducibles por ser pagos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador, podrán deducirse para determinar la PTU. --- Lo anterior, toda vez que si bien estas erogaciones son parcialmente deducibles para determinar la utilidad fiscal, las mismas impactarán de manera negativa en las utilidades de las empresas, por tal motivo, estas Comisiones Unidas están de acuerdo en considerar que dichos pagos puedan deducirse sin que les aplique el factor que se establece en la Ley...”.

artículo 123 constitucional, referente a que ese concepto debe derivar de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, pues el resultado de esa operación aritmética es lo que demuestra la ganancia en la participación en su generación.

Así, la circunstancia de que ese concepto se hubiera colocado después de las deducciones para determinar la utilidad fiscal, no amerita que pueda pensarse, como se hace en la sentencia recurrida, que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se calcule sobre un concepto diverso al que dispone el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General.

Ello se debe a que, aun cuando este Alto Tribunal ha identificado tradicionalmente a la utilidad fiscal con la base gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional; lo cierto es que, ello se debe tanto a los antecedentes legislativos y constitucionales de la institución jurídica de la participación de los trabajadores en la utilidad de la empresa, como a la estructura evolutiva que sobre la ganancia neta ha tenido la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal como ha quedado precisado en párrafos anteriores.

Esto es, la mecánica prevista en el actual artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa para efectos de determinar la utilidad fiscal, es un aspecto novedoso del legislador; sin embargo, ello por sí mismo no puede

llevarse a pensar que se trata de una mecánica diversa en la determinación de la renta gravable a que se refiere el artículo 123 constitucional, ya dicho concepto –como ha quedado apuntado en párrafos anteriores– en sus orígenes era el que derivaba de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, aspecto que –hasta antes de dos mil catorce– se identificaba con la utilidad fiscal.

Sin embargo, con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta esa forma de entender la renta gravable se mantiene, aunque no se identifica expresamente con la utilidad fiscal, lo cierto es que sí con su primer antecedente y sobre el cual este Alto Tribunal ha construido su doctrina constitucional sobre dicho concepto, pues éste constituye la diferencia positiva que resulte de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, sin considerar la propia participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pendientes de aplicar.

En ese sentido, esta Primera Sala estima que la prohibición de disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa para la determinación de la renta gravable, no trae consigo el desconocimiento del procedimiento previsto en el artículo 123 de la Constitución General; por el contrario, tal proceder se ajusta a esa disposición constitucional, en tanto que el diverso 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la renta gravable se obtiene sólo de

disminuir las deducciones autorizadas a la totalidad de los ingresos acumulables, la cual constituye el resultado neto sobre la que deben participar los trabajadores, pues fue ésta en la que colaboraron para su generación.

Consecuentemente, el que el penúltimo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establezca que para calcular la renta gravable aplicable al reparto de utilidades a que tienen derecho los trabajadores será el equivalente a lo que resulte de restar a la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, sin considerar la propia participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de disminuir.

Aunado a lo anterior, siguiendo lo decidido por esta Primera Sala en el amparo en revisión 316/2008, la prohibición de considerar a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa como un concepto no deducible, actualmente previsto en la fracción XXVI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede apreciarse desde la óptica del empleador contribuyente del impuesto, que entrega la participación de los trabajadores en las utilidades, así como desde la perspectiva del trabajador.

Respecto de la primera, esta Sala sostuvo que para el patrón o la empresa contribuyente del impuesto, la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades reduce la

cantidad a la que se aplicará la tasa, lo que implica obtener una base 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; además, que la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades y la amortización de las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores, son conceptos que tienen lugar con antelación a la aplicación de la tasa para determinar el impuesto a cargo.

En cuanto al segundo, se decidió que no tiene un impacto negativo a los derechos de los trabajadores, el hecho de que la participación de los trabajadores en las utilidades no sea deducible, pero que sí en el supuesto de que se hiciera la disminución con posterioridad a la aplicación de la deducción en los ingresos acumulables; así, la citada distinción surgió para reconocer la repercusión que tiene en el patrimonio del patrón el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades, sin que por ello se llegue a afectar los derechos de los trabajadores.

Tomando en cuenta esas consideraciones, se tiene que la exclusión de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas como un concepto deducible, en términos de la fracción XXVI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene como efecto no aminorar la renta gravable y, por tanto, el derecho constitucional de los trabajadores de participar en la ganancia neta de las empresas; sin embargo, al reconocerlo como una partida que se disminuye en la determinación de la utilidad fiscal, se tiene como efecto reconocer que el empleador

hizo esa erogación y así poder atender a su capacidad contributiva en el cálculo del impuesto sobre la renta.

Efectivamente, tal como esta Sala lo decidió en el amparo directo en revisión 316/2008, la participación de los trabajadores en las utilidades se eroga de manera necesaria e indispensable en el desarrollo de los fines de la empresa, por lo que debe impactar en el resultado sobre el cual se aplica la tasa del impuesto sobre la renta, de lo que se consigue al considerarse como un concepto que aminora –sin encontrarse en la gama de deducciones autorizadas– a los ingresos acumulables del empleador.

Con base en lo antes expuesto, se colige que el artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, no contraviene el diverso 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General, en tanto que no establece una base diversa sobre la cual se calcula el porcentaje que le corresponde a los trabajadores participar en las utilidades de la empresa, sino que sigue ese mandato constitucional al establecer que la base gravable para determinar el reparto de utilidades a favor de los trabajadores deriva de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas sin considerar la propia participación de los trabajadores de las utilidades de la empresa, al no constituir una deducción autorizada en términos de la fracción XXVI del artículo 28 de citada ley, pero sí un concepto que se aminora en la determinación del resultado fiscal.

Por otro lado, debe agregarse que la última parte del penúltimo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta también excluye de la determinación de la renta gravable a que se refiere el diverso 123 constitucional, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores; sin embargo, dicha exclusión también es acorde a lo que prevé la citada disposición constitucional.

El artículo 57²⁵ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la pérdida fiscal se obtiene de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando éstas últimas son mayores que los primeros, además de que al resultado así obtenido se le sumará la

²⁵ **Artículo 57.** *La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con 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.*

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante”.

participación de los trabajadores en las utilidades de empresa pagada en el ejercicio.

Ahora bien, como se dio noticia en párrafos anteriores, la renta gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General, en función de los antecedentes constitucionales y legislativos, es a la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

En ese sentido, si las pérdidas fiscales es un concepto que aminora la utilidad fiscal del ejercicio de los causantes, lo que implica que no es un rubro que sirva de elemento para determinar la utilidad neta sobre la que participan los trabajadores, pues las unidades económicas utilizan a la pérdida fiscal con posterioridad a que se hubiere determinado dicha utilidad neta.

Debe tenerse en cuenta que, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, como las entiende la Ley del Impuesto sobre la Renta, es una institución jurídica que permite aminorar a la utilidad fiscal, ello en función del reconocimiento de la continuidad de la operación de la empresa en el tiempo, permitiendo conjuntar el impacto de las utilidades fiscales presentes, con el de las pérdidas fiscales pasadas.

Así, el uso que de las pérdidas fiscales hace la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene una incidencia exclusiva en la relación tributaria de los empleadores; empero, no es una

elemento que válidamente deba tomarse en cuenta en la determinación de la renta gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional.

En efecto, tratándose de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la base gravable a que se refiere el artículo 123 constitucional es el resultado de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, lo que equivale a la renta neta del contribuyente y, se reitera, sobre ese concepto es que se calcula el monto de dicha participación.

Con base en esas consideraciones, se tiene que la exclusión expresa por parte del legislador de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en la determinación de la base gravable, no contraviene lo que dispone el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General, ya que es un concepto que, por un lado, no se utiliza para la determinación de la renta neta del empleador, sino que, por otro lado, es un concepto estrictamente tributario y que se utiliza en el cálculo del impuesto sobre la renta.

En función de las conclusiones antes alcanzadas, resulta innecesario abordar los restantes argumentos que derivan de los agravios décimo séptimo, décimo octavo, décimo noveno, vigésimo y vigésimo primero correspondientes al recurso del Presidente de la República.

En consecuencia, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

SE RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **DIGSMER, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra de la discusión, aprobación, expedición y promulgación de los artículos 9, penúltimo párrafo, y 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce, atribuido a las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria.

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

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.