

**AMPARO EN REVISIÓN 361/2019**  
**QUEJOSA: INMUEBLES VALLE DE TESISTÁN,**  
**SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**

**PONENTE: MINISTRO JUAN LUIS GONZÁLEZ ALCÁNTARA CARRANCÁ**  
**SECRETARIO: VÍCTOR MANUEL ROCHA MERCADO**  
**COLABORADOR: DIEGO RUIZ DERRANT**

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS”**<sup>1</sup>; a continuación se hace público el fragmento del **proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 361/2019**, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

[...]

**¿El artículo 27, fracción V, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera los derechos de proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica, al condicionar las deducciones respectivas a que el contribuyente que recibe servicios subcontratados obtenga diversa documentación en poder del contratista?**

31. En el **primer concepto de violación** se afirma que el precepto reclamado vulnera el derecho de proporcionalidad tributaria, porque al condicionar la deducción del gasto a la obtención de diversos documentos, que a decir de la quejosa nada tienen que ver con el

---

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

reconocimiento del gasto, se le obliga a tributar sobre una base gravable que no atiende a su capacidad contributiva real.

32. Dicho planteamiento resulta **infundado**, en virtud de las siguientes consideraciones:
33. Este Alto Tribunal ha establecido que la proporcionalidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, conlleva que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva real.<sup>2</sup>
34. Ello implica que los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad contributiva de cada persona, de tal forma que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad y menos quienes la tengan en menor proporción.<sup>3</sup>
35. Por su parte, el artículo 27, fracción V, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que cuando se busque realizar deducciones con motivo de la subcontratación laboral, el contratante deberá obtener del contratista diversos documentos, a saber:<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 109/99, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 22 y registro 192849.

<sup>3</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 10/2003, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144 y registro 184291.

<sup>4</sup> "Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: V. (...)

(...)

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo". (énfasis añadido).

- Copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que hayan proporcionado el servicio subcontratado.
- Copia de los acuses de recibo.
- Copia de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores.
- Copia del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

36. Del proceso legislativo que dio origen a dicha reforma<sup>5</sup> se observa que los requisitos establecidos por el legislador para la deducción que se examina estuvieron plenamente justificados.

37. En efecto, la iniciativa de adición del precepto reclamado fue presentada por el Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática, misma que en este aspecto fue avalada en sus términos en los dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Segunda, de la Cámara de Senadores, al considerar que:<sup>6</sup>

Constituye una **medida que evitará prácticas de evasión fiscal y fortalecerá el control de obligaciones de los contribuyentes** por parte de las autoridades fiscales ante las diferentes conductas que se han detectado en el uso de la figura de subcontratación, en razón de que la misma **no prohíbe la deducción del servicio de subcontratación, sino**

---

<sup>5</sup> El párrafo impugnado fue adicionado mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta de noviembre de dos mil dieciséis.

<sup>6</sup> Véase la Gaceta Parlamentaria del jueves veinte de octubre de dos mil dieciséis, de la Cámara de Diputados LXIII Legislatura, Año XIX, Número 4643-II, Anexo II, páginas 134 a 135. Asimismo, véase la minuta de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Segunda, del Senado de la República LXIII Legislatura, de veinticinco de octubre de dos mil dieciséis, página XXIX.

**que exige al contratante de dicho servicio contar con la documentación que acredite que la empresa contratista ha realizado correctamente el pago de los salarios a los trabajadores y, en consecuencia, ha realizado las retenciones en materia del impuesto sobre la renta y de las que corresponden a las cuotas obrero patronales.** (Énfasis añadido).

38. Como se observa, en los trabajos legislativos que dieron origen al precepto reclamado se precisó que la finalidad de exigir a los contratantes que requirieran determinada documentación a sus contratistas no consistía en impedir a los contribuyentes realizar las deducciones correspondientes al pago del impuesto sobre la renta con motivo de la subcontratación laboral, sino solamente establecer ciertos requisitos para que se pudiera llevar a cabo.
39. Al respecto, este Alto Tribunal ya se ha pronunciado sobre la validez de que el legislador establezca requisitos para poder realizar deducciones en el impuesto sobre la renta, afirmando que no se afecta el derecho de los contribuyentes a deducir las erogaciones autorizadas, cuando se establecen condiciones para su ejercicio.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> En ese sentido, resulta ilustrativa la tesis P. XXXIX/2004 del Pleno de este Alto Tribunal, de rubro y texto: "RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE COMO REQUISITO PARA DEDUCIR LOS PAGOS EN EFECTIVO POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, QUE SE HAYAN EFECTUADO CON CHEQUE NOMINATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1991). El citado precepto que establece como requisito para deducir los pagos en efectivo por la prestación de un servicio personal subordinado que excedan de un millón de pesos, de los contribuyentes que en el ejercicio fiscal anterior obtuvieron ingresos acumulables superiores a doscientos millones de pesos, que aquéllos hubieran sido efectuados mediante cheque nominativo, no viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello obedece a que **tal disposición no afecta el derecho de los contribuyentes para deducir las erogaciones autorizadas en los términos de las leyes fiscales, sino que simplemente establece una condición para su ejercicio, de manera que no pueda considerarse que ésta propicie un incremento artificial de la base gravable y de la capacidad contributiva, ya que no le priva el acceso a efectuar deducciones, sino que sólo prevé el procedimiento que debe seguir para que sean válidas y produzcan plenos efectos jurídicos.**" (énfasis añadido). Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, agosto de 2004, página 14 y registro: 180798. En el mismo sentido, véase la tesis 1a. CVI/2007, de esta Primera Sala, de rubro y texto: "RENTA. EL ARTÍCULO 136, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2001). El citado precepto, al **establecer como requisito para deducir los pagos en efectivo** -excepto los derivados de la prestación de un servicio personal subordinado- **que excedan de seis mil**

40. En este orden de ideas, los requisitos previstos en el artículo 27, fracción V, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulneran el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que no vedan el acceso a la deducción tratándose de gastos derivados de la subcontratación laboral, sino únicamente condicionan su ejercicio a que se exhiba la documentación aludida, por lo cual, la capacidad contributiva de la quejosa no se construye de forma ficticia o irreal.
41. Aunado a lo anterior, el requerimiento de la documentación prevista en el precepto reclamado encuentra una justificación válida al ser medios idóneos para acreditar de forma fehaciente que se ha realizado el pago por los servicios de subcontratación laboral y que,

---

**quinientos un pesos**, para los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos acumulables superiores a un millón trescientos cuatro mil seiscientos noventa y dos pesos (cantidades actualizadas al 30 de junio de 2001, conforme al Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 2 de marzo de 2001) **que efectúen dicho pago mediante cheque nominativo, no viola el principio de proporcionalidad tributaria** previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, **porque tal disposición no propicia el rechazo de las deducciones de gastos reales, sino que sólo exige que éstas reúnan los requisitos mínimos indispensables que establecen las normas fiscales para acreditar la deducción realizada, lo cual no afecta el derecho a deducir las erogaciones autorizadas, sino que simplemente establece una condición para su ejercicio y, por ende, tampoco propicia que la contribución se calcule con base en una capacidad contributiva ficticia o irreal.** Además, el referido artículo 136, fracción IV, tiene sustento en una medida legislativa objetiva y razonable consistente en otorgar a las autoridades tributarias un medio de comprobación de las deducciones más eficaz.” (énfasis añadido). Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, mayo de 2007, página 800 y registro: 172388. Asimismo, la tesis 2a. XXVIII/2013, de la Segunda Sala, de rubro y texto: “RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2004, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La disposición citada, al establecer como **requisito para la procedencia de las deducciones que éstas se respalden con la documentación que reúna los requisitos señalados en las disposiciones fiscales relativas a la identidad y el domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien respectivo o recibió el servicio,** y que tratándose de los pagos cuyo monto exceda de \$2000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, **no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria** contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **pues no impide al contribuyente deducir los gastos en que incurrió para obtener los ingresos gravables, sino que únicamente establece los requisitos a cumplir para la procedencia de su deducción, los cuales se justifican al pretender dotar a la autoridad de elementos que faciliten su labor de verificación respecto de la existencia y el monto de los gastos deducidos, lo que resulta acorde con los principios tributarios de veracidad y demostrabilidad razonables.**” (énfasis añadido). Consultable en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 2, página 1617 y registro: 2003383.

además, el contratista ha cumplido con sus obligaciones tributarias, de tal forma que el contratante puede acreditar que se han realizado las retenciones correspondientes y, por tanto, puede hacer valer las deducciones permitidas. De ahí lo **infundado** del concepto de violación que se examina.

42. En el **segundo concepto de violación** se aduce que el precepto reclamado vulnera el derecho de equidad tributaria, pues da un trato jurídico diferente a contribuyentes en situaciones iguales. Dicho planteamiento es **infundado**, tal y como enseguida se demostrará:
43. El derecho a la equidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, la acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos de pago, etc.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia del Pleno de este Alto Tribunal de rubro y texto: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado, en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera,** debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. **La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.**" (énfasis añadido). Consultable en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte, página 113 y registro: 232309.

44. En suma, implica que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>9</sup>
45. Sin embargo, dicho derecho también autoriza un trato desigual para los contribuyentes que se colocan en situaciones distintas frente a la ley, y dicho trato diferenciado es inconstitucional cuando la distinción resulte artificiosa, injustificada o irrazonable.<sup>10</sup>
46. En este sentido, para realizar un juicio de equidad tributaria es necesario establecer un punto de comparación. En el caso que se resuelve, la quejosa plantea que el precepto combatido establece una obligación distinta a los contribuyentes que tributan bajo el régimen general y realizan actos de subcontratación laboral, con respecto de los que tributan bajo el mismo régimen, pero contratan servicios a través de otras figuras (tales como la comisión mercantil, la permuta o el contrato de prestación de servicios), pues a estos últimos no se les requiere la documentación prevista en el precepto reclamado.

---

<sup>9</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia 642, del Pleno de este Alto Tribunal, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS." Consultable en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 144 y registro: 1011934.

<sup>10</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 41/97, del Pleno de este Alto Tribunal, de rubro y texto: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. **El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad**, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de **recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación** de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: **a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política** de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación **se configura únicamente si aquella desigualdad produce** distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales **sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable**; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) **no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción**; y **d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo**, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional." (énfasis añadido). Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, página 43 y registro: 198403.

47. Como se estableció, para determinar la violación al derecho a la equidad tributaria es necesario que los sujetos estén en igualdad de circunstancias y a pesar de eso reciban un trato distinto.
48. Lo anterior no se surte en el presente caso, porque si bien ambos grupos de contribuyentes planteados por la quejosa tributan bajo el mismo régimen general del impuesto sobre la renta, lo cierto es que las deducciones que se plantean por el empleo de servicios de subcontratación laboral no comportan la misma naturaleza que aquellos servicios derivados de otras formas de contratación (comisión mercantil, la permuta o el contrato de prestación de servicios, por ejemplo), máxime cuando estos últimos atienden a disposiciones en materia laboral y tributaria diferentes a las del régimen denominado como “*outsourcing*” o de subcontratación laboral.
49. Lo anterior se robustece aún más al recordar que el legislador expresamente indicó que la adición del precepto reclamado tenía como finalidad, paliar las diversas prácticas indebidas y evasivas de impuestos realizadas específicamente al amparo de la figura de subcontratación laboral. De ahí que los contribuyentes que emplean dicha figura no se encuentran, para efectos fiscales, en igualdad de circunstancias frente a las categorías de contribuyentes que la quejosa invoca en su demanda de amparo y, por lo mismo, no se vulnera el principio de equidad tributaria.
50. En el **tercer concepto de violación** se aduce que el precepto impugnado vulnera los derechos de legalidad tributaria y seguridad jurídica, por no establecer el mecanismo para obtener la documentación requerida para efectos de la deducción, es decir, por no precisar la forma ni el momento en que el contratante deberá



requerirla, quién deberá suscribir la solicitud, el plazo que tiene el contratista para entregarla, la forma en que será entregada y cómo se constatará dicha recepción. Dicho argumento es **infundado**, en virtud de las siguientes consideraciones:

51. El derecho de legalidad tributaria implica que el legislador establezca de forma clara los elementos constitutivos de las contribuciones, a fin de que las personas tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones, aunque dichos elementos se encuentren previstos en distintas leyes.<sup>11</sup>
52. Sin embargo, este derecho solamente exige la determinación de forma razonable sobre los elementos esenciales de la contribución, no pudiendo llegar al absurdo de exigir que el legislador defina cada una de las palabras empleadas en la disposición tributaria correspondiente.<sup>12</sup>
53. Por otro lado, el derecho a la seguridad jurídica implica que las personas no se encuentren en una situación de incertidumbre y, por tanto, en estado de indefensión. Así, el contenido esencial de dicho derecho radica en saber las consecuencias de sus actos respecto a lo previsto en la ley y las actuaciones de las autoridades.

---

<sup>11</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 106/2006, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 5 y registro: 174070. Asimismo, resulta aplicable la tesis P. XLIV/2006, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTOS SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 14 y registro: 175060.

<sup>12</sup> Al respecto, véase la tesis P. XI/96, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, febrero de 1996, página 169 y registro: 200214.

54. Dentro del ámbito tributario, este derecho se entiende como la certeza que debe existir en la norma y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.<sup>13</sup>
55. No obstante, este derecho no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo.<sup>14</sup>
56. Ahora bien, en el caso concreto, resulta pertinente señalar que el precepto reclamado no puede leerse de forma aislada, sino necesariamente debe interpretarse de manera funcional y sistemática con el contenido de la regulación laboral y fiscal aplicable al régimen de subcontratación laboral para entender el tipo de relación que guarda el contratante y el contratista.
57. De acuerdo con los artículos 1, 9, 16, 25 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto sobre la renta está a cargo de personas físicas y morales, en general, respecto de todos sus ingresos, por lo que si tributan conforme el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta deben calcular ese gravamen aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del treinta por ciento.

---

<sup>13</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), de rubro: "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE." Consultable en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, página 437 y registro: 2002649.

<sup>14</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 144/2006, que esta Primera Sala comparte, de rubro: "GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 351 y registro: 174094.

58. El resultado fiscal se determina al obtener la utilidad fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el citado Título II y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, de ser el caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
59. Las normas aludidas contienen, además, un listado de ingresos, egresos y requisitos formales, así como la enumeración de las deducciones autorizadas y los requisitos para hacer procedentes tales deducciones.
60. En el caso de la subcontratación laboral, la legislación fiscal autoriza la deducción de los gastos incurridos por el contratante, puesto que en razón de dicho contrato se le suministran trabajadores especializados requeridos para la consecución del objeto social o giro del negocio.
61. En este sentido, también resulta relevante el artículo 5, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,<sup>15</sup> puesto que para realizar el acreditamiento de dicho impuesto tratándose de actividades de subcontratación laboral, el contratante deberá obtener del contratista:
- Copia simple de la declaración correspondiente.

---

<sup>15</sup>**Artículo 5.** Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos: (...)

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta ley. **Adicionalmente, cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago. El contratante, para efectos del acreditamiento en el mes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 4o. de esta ley, en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado (...).**” (Énfasis agregado)

- Copia del acuse de recibo del pago del impuesto.
  - Copia de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto.
62. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago.
63. Esta regla se entiende también aplicable al impuesto sobre la renta, en primer término, porque el contratista debe pagar los salarios a los trabajadores, retener el impuesto y enterarlo a la autoridad fiscal por medio de declaración y pagar las cuotas obrero patronales; y, en segundo término, por tratarse de obligaciones frente a un mismo sujeto, que derivan de la subcontratación laboral, en ambos casos.
64. Por su parte, la Ley Federal del Trabajo, en sus artículos 15-A a 15-D,<sup>16</sup> establece la definición de la subcontratación laboral, así como las condiciones para que pueda aplicarse el régimen. Además, prevén la

---

<sup>16</sup> “**Artículo 15-A.** El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas. Este tipo de trabajo, deberá cumplir con las siguientes condiciones:

a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.

b) Deberá justificarse por su carácter especializado.

c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social”.

“**Artículo 15-B.** El contrato que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista, deberá constar por escrito.

La empresa contratante deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato a que se refiere el párrafo anterior, que la contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores”.

“**Artículo 15-C.** La empresa contratante de los servicios deberá cerciorarse permanentemente que la empresa contratista, cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo, respecto de los trabajadores de esta última.

Lo anterior, podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables”.

“**Artículo 15-D.** No se permitirá el régimen de subcontratación cuando se transfieran de manera deliberada trabajadores de la contratante a la subcontratista con el fin de disminuir derechos laborales; en este caso, se estará a lo dispuesto por el artículo 1004-C y siguientes de esta ley”.

obligación de que el contrato de prestación de servicios conste por escrito y la obligación legal para el contratante de cerciorarse, no sólo al momento de celebrar el contrato, sino durante el tiempo que dure la prestación del servicio, de que el contratista cumple con las disposiciones de seguridad, salud y medio ambiente, así como que cuenta con la documentación correspondiente.

65. Esto es así, porque existe la obligación para el contratante de vigilar las responsabilidades patronales del contratista, incluyendo que cuente con los elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones legales.
66. Finalmente, el precepto reclamado prevé que tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista, para efectos de la deducción correspondiente, copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. De igual forma, establece que los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información mencionados.
67. Lo anterior, pone de relieve que tanto el precepto reclamado como las disposiciones aludidas sí prevén los elementos necesarios para dotar de certeza al contribuyente en cuanto a la forma, plazo y condiciones para la entrega de la documentación exigida para efectos de la deducción en materia del impuesto sobre la renta que se analiza.
68. En efecto, contrario a lo que afirma la quejosa, la interpretación sistemática y funcional del precepto reclamado revela quién solicitará

la información al contratista, pues el precepto es claro en que ésta será solicitada por el contratante; asimismo, sí existe el plazo de entrega, pues válidamente se puede deducir del artículo 5, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que indica el mes en que el contratista haya efectuado el pago del impuesto correspondiente.<sup>17</sup>

69. En lo que respecta a la forma y momento en que se deberá requerir la información, así como la forma de entregarla, es cierto que las disposiciones de mérito no prevén mecanismo alguno.
70. Sin embargo, conforme a la situación jurídica especial existente, la normativa laboral exige del contratante una constante vigilancia respecto del contratista, además de que el vínculo jurídico entre los sujetos que la pactan se ubican en una situación de coordinación y no de subordinación, con lo que es posible que entre las partes tomen medidas que tiendan al cumplimiento de las disposiciones aplicables en cuanto a la forma y momento exacto en que se dará la información. Aunado a ello, la documentación de que se trata no es reservada o secreta, sino que está relacionada con las aportaciones de seguridad social y con la declaración de impuestos.<sup>18</sup>
71. En suma, no asiste razón a la quejosa cuando afirma que el precepto reclamado vulnera los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, ya que su justo entendimiento si se encuentra al alcance de los contribuyentes, en cuanto a la documentación necesaria para acceder a la deducción del impuesto sobre la renta tratándose de la

---

<sup>17</sup> Sobre la aplicabilidad del artículo 5, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a lo dispuesto en el precepto reclamado, véase la página 33 y 34 de la ejecutoria del amparo en revisión 1272/2017, del cual derivó la tesis 2a. LXXIII/2018 (10a.), que esta Primera Sala comparte, de rubro: "SUBCONTRATACIÓN LABORAL. LOS ARTÍCULOS 27, FRACCIÓN V, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 5o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA." Consultable en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 57, agosto de 2018, Tomo I, página 1250 y registro: 2017715.

<sup>18</sup> *Ídem.*

contratación de servicios subcontratados y, por lo mismo, no se encuentran expuestos a arbitrariedad alguna, porque en tanto la norma establece y desarrolla con suficiente claridad la amplitud de la obligación tributaria, así como los procedimientos que deben seguirse para darle cumplimiento y acceder a la deducción en cuestión, las autoridades exactoras no tendrán margen para aplicarlas a su capricho o conforme a su laxo criterio.<sup>19</sup>

72. En el **cuarto concepto de violación**, la quejosa señala que el precepto reclamado vulnera los derechos a la legalidad tributaria y la certeza y seguridad jurídica, ya que la disposición no prevé la consecuencia en los casos que el prestador del servicio no proporcione la documentación al contratante, la proporcione incompleta, o falsa, aun cuando esta haya sido requerida. Dicho argumento es en parte **inoperante y en otra infundado**.

---

<sup>19</sup> Al respecto, resulta ilustrativa la tesis 1a. LIII/2019 (10a.), de rubro y texto: “RENTA. EL ESQUEMA DE SALIDA DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL PREVISTO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL CONTENER LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA CUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE PAGO SIN GENERAR CONFUSIÓN O AMBIGÜEDAD, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y DE SEGURIDAD JURÍDICA. El esquema de referencia prevé la obligación sustancial a cargo de las sociedades controladoras, consistente en determinar y enterar el impuesto sobre la renta diferido con motivo de la consolidación y que al 31 de diciembre de 2013 no se hubiese pagado al fisco federal, así como 3 mecánicas excluyentes entre sí claramente identificadas para cumplir con ese propósito (desconsolidar al grupo), contemplando los conceptos o partidas a considerar (pérdidas fiscales, pérdidas por enajenación de acciones, dividendos contables, conceptos especiales de consolidación, comparación de RUFINES, CUFINES y R-CUFINES, según el caso), y las operaciones aritméticas indispensables para determinar los montos del impuesto sobre la renta a pagar, así como el impuesto al activo que con motivo de la desconsolidación deberá enterarse o será susceptible de recuperación. **Ahora bien, la descripción y el funcionamiento del esquema aludido puede realizarse a partir del texto legal mismo y ello evidencia que su comprensión está al alcance de los contribuyentes, quienes no se encuentran expuestos a arbitrariedad alguna por parte de las autoridades exactoras, porque en tanto la norma establece y desarrolla con suficiente claridad la amplitud de la obligación tributaria, así como los procedimientos que deben seguirse para darle cumplimiento, éstas no tendrán margen para aplicarlas a su capricho o conforme a su laxo criterio.** De ahí que el esquema de salida de la consolidación fiscal, previsto en el artículo noveno, fracciones XV y XVIII, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2014, en relación con los artículos 71 y 71-A de dicha ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, no viola los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica contenidos en los artículos 31, fracción IV, y 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque en una ley en sentido formal y material quedan establecidos los elementos necesarios para cumplir con la obligación contributiva en un grado de comprensión suficiente que, si bien pueden ser complejos en algún grado, no por ello resultan confusos o ambiguos y, por ende, no generan incertidumbre jurídica.” (énfasis añadido). Consultable en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, publicación: viernes 21 de junio de 2019 10:27 horas y registro: 2020138.

73. Este Alto Tribunal ha establecido que los argumentos tendientes a demostrar una violación constitucional no pueden derivarse de situaciones particulares o hipotéticas, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley.<sup>20</sup>
74. Ahora bien, lo inoperante del argumento radica en que la quejosa pretende demostrar la inconstitucionalidad del precepto reclamado a través de un incumplimiento hipotético por parte de uno de los sujetos obligados, el contratista, pues señala que en los casos que éste no entregue la información, o lo haga, pero de forma falsa o incompleta, se dejaría al contribuyente en una situación imposible de superar.
75. Lo anterior es incorrecto, pues el precepto impugnado establece la obligación clara de los contratistas respecto de entregar al contratante los comprobantes e información señalados en dicha disposición,<sup>21</sup> de ahí que no pueda presumirse un incumplimiento hipotético por parte del contratista, ya que jurídicamente es válido presumir que los sujetos obligados cumplirán con la ley.
76. Por tanto, no puede sostenerse que una situación hipotética de incumplimiento por parte de los contratistas, como la invocada por la

---

<sup>20</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 88/2003, que esta Primera Sala comparte, de rubro: "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA." Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, octubre de 2003, página 43 y registro: 183118.

<sup>21</sup> Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:  
V. (...)  
(...)

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. **Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.**" (Énfasis añadido).



quejosa, sea apta para declarar la inconstitucionalidad del precepto legal reclamado.

77. Por lo demás, no asiste razón a la quejosa cuando afirma que el precepto reclamado obliga al contribuyente a dar información respecto de la cual se encuentre imposibilitado a acceder y proporcionar, puesto que está íntimamente relacionada con el cumplimiento de las obligaciones de la contratista respecto de los trabajadores cuyo servicio subcontrató.
78. Derivado de lo anterior, es infundado que, en términos de la figura de subcontratación laboral, la contribuyente no tiene acceso a la documentación que acredita el cumplimiento de las obligaciones “patronales” de la contratista, siendo que tal y como ya fue relatado, la ley obliga a la contratante a no deslindarse de dicha responsabilidad, mediante la permanente vigilancia que debe tener sobre la contratista.
79. Como se ha visto, del cúmulo de disposiciones que regulan la subcontratación laboral, se desprende un deber permanente de asegurar por todos los medios que se cumplan con los deberes hacia los trabajadores, bajo pena de asumir las obligaciones patronales directamente, por tanto, la información solicitada está relacionada con el cumplimiento de tales deberes laborales y, no obsta que la legislación reclamada no prevea una sanción para la contratista, dada la permanente vigilancia a que se encuentra obligada la contratante, a fin de que la figura de la subcontratación no sirva como un instrumento para evadir el cumplimiento de las obligaciones para con el trabajador.
80. En suma, la pregunta que nos ocupa debe responderse en sentido negativo, es decir, el artículo 27, fracción V, párrafo tercero, de la Ley

del Impuesto sobre la Renta no vulnera los derechos de proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica, al condicionar las deducciones respectivas a que el contribuyente que recibe servicios subcontractados obtenga diversa documentación en poder del contratista.

[...]

**Notifíquese;...**