

# **EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN ANTE LA DEDUCCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES Y SUS IMPLICACIONES ARGUMENTATIVAS**

Francisco ZORRILLA MATEOS

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Antecedentes del caso*.  
III. *Historia de un proceso*. IV. *La resolución de la Su-  
prema Corte de Justicia de la Nación*.

## **I. INTRODUCCIÓN**

A principios de 2004, la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó en el *Semanario Judicial de la Federación*<sup>1</sup> tres tesis jurisprudenciales relativas al tema de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. A partir de este momento, comienza una historia que se desarrolla en los tribunales de nuestro país, y que ocupa un lugar central en las discusiones de diversos foros jurídicos especializados, y que al menos hasta agosto de 2004, no ha tenido una solución definitiva por parte de nuestro máximo tribunal de justicia.

El tema de la participación de las utilidades de los trabajadores en las empresas ha tenido un amplio desarrollo jurídico en materia laboral, y al respecto existen sendos criterios jurisprudenciales y abundante bibliografía sobre el tema. Sin embargo, un mismo asunto tiene varias aristas, y una de ellas en el caso particular es el tratamiento fiscal de esta figura jurídica. En este sentido resulta de especial interés analizar estas tres tesis de jurisprudencia, así como la ejecutoria que dio lugar a la defini-

<sup>1</sup> Las tesis que se mencionan en el presente artículo son las publicadas en el *Semanario Judicial de la Federación* con los números 182,581, 182,579 y 182,580, correspondientes al mes de diciembre de 2003, relativas a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

ción de los criterios antes referidos por parte del máximo tribunal de nuestro país; ya que dicho estudio nos permitirá examinar y demostrar ciertas hipótesis en torno a la forma en que argumentan y razonan nuestros tribunales y los abogados litigantes, además de la problemática real que surge en la discusión de ciertos asuntos, que requieren un conocimiento técnico de la materia, por parte de la autoridad jurisdiccional, y de quienes acuden a ésta a plantear una controversia.

Antes de empezar con nuestro estudio, me parece necesario hacer la aclaración de que la hipótesis principal de este artículo no es de mi autoría, sino que me ha sido transmitida por varios de mis profesores de derecho en diversas ocasiones, y la comparto totalmente. En este sentido, la idea central de la que parto y trataré de demostrar en las siguientes líneas, se refiere a que, el nivel de discusión jurídica en el país dependerá no solamente de la tarea que realice el Poder Judicial en México, sino que obedecerá también en gran medida a la calidad de los abogados litigantes, doctrinarios y por supuesto a la calidad en la enseñanza que mantengan las universidades del país en sus cátedras de derecho.

El análisis que se realizará en este artículo, de las tres tesis jurisprudenciales dictadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes mencionadas, se apoya en una concepción teórica de la argumentación, estructurada por uno de los expertos en el tema, el profesor de la Universidad de Alicante, Manuel Atienza.<sup>2</sup> Me parece adecuado hacer uso de esta teoría que Atienza ha denominado como concepción material, ya que personalmente considero es lo suficientemente clara y sencilla para ilustrar los errores y contradicciones argumentativas en los que incurrió la Suprema Corte de Justicia al resolver el asunto que originó estas tres tesis de jurisprudencia.

Así las cosas, tenemos que la denominada concepción material de la argumentación estructurada por Atienza hace una distinción entre la justificación interna y externa<sup>3</sup> del razonamiento efectuado por quien resuelve un problema. Es decir, la justificación interna se refiere a la validez de una inferencia a partir de premisas dadas, lógica deductiva o el llamado silogismo judicial, en cambio la justificación externa de las premisas no puede hacerse sin recurrir a teorías sobre la interpretación, sobre la valoración de las pruebas, etcétera.

<sup>2</sup> Atienza, Manuel, *Derecho y argumentación*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1998.

<sup>3</sup> Esta distinción ya la menciona Wroblewski, véase Wroblewski, Jerzy, "Legal Decision and its Justification", *Le raisonnement juridique*, Bruselas, H. Hubien, 1971.

En otras palabras, la justificación interna se refiere únicamente a la estructura del razonamiento, es decir, cómo a partir de ciertas premisas dadas, obtenemos determinadas conclusiones, así por ejemplo: *Todos los hombres son mortales. Sócrates es un hombre. Entonces Sócrates es mortal.* Por otra parte, la justificación externa no obedece a un razonamiento lógico, sino más bien a cierta filosofía moral o política, esto es, a consideraciones axiológicas, como pudiera ser validar una acción ya que ésta resulta benéfica para una comunidad, o declarar constitucional un impuesto ilegal, ya que éste persigue fines extrafiscales, que eventualmente beneficiarán a la sociedad.

A la luz de estos conceptos, se demostrará que las tesis jurisprudenciales en comento dictadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como la ejecutoria que les dio origen, aparentan revestir cierta justificación interna, en cuanto a que estructuran su razonamiento en forma de silogismo, partiendo de diversas premisas, no necesariamente verdaderas. Sin embargo, independientemente de la aparente forma “lógica” como se estructura el razonamiento, el mismo es falaz ya que parte de premisas falsas. Por otra parte, la Corte no aporta argumentos que nos hagan suponer que su razonamiento atiende a una justificación externa, es decir, a consideraciones morales, políticas, axiológicas, de justicia o, en este caso, a fines extrafiscales. En este sentido, no nos queda más que dos opciones, esto es, o bien suponer que existen deficiencias lógicas en el razonamiento de la Corte; o bien suponer que la Corte reviste sus razonamientos con una justificación interna, es decir, un supuesto rigor lógico; sin embargo, atiende a una justificación externa, es decir, a consideraciones valorativas que no se exponen en forma expresa.

Así las cosas, y dados los antecedentes del caso que a continuación se expondrán, el lector podrá sacar las conclusiones que estime pertinentes no sin antes advertir que las deficiencias jurídicas aquí presentadas no son exclusivas del Poder Judicial, sino que son compartidas por litigantes y doctrinarios, y ocasionadas en gran parte por la enseñanza tradicional del derecho.

Por razones de orden práctico y cierto orden metodológico, he dividido el presente artículo en tres apartados: el primer apartado trata brevemente los antecedentes históricos de la participación de utilidades en México, para posteriormente abordar la problemática jurídica en materia fiscal que surgió a partir de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 2002. En un segundo apartado, se explica el camino que siguió la demanda de amparo que dio origen a las tres tesis de jurisprudencia dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Na-

ción y las deficiencias que surgieron tanto al conocer de la demanda de amparo, como al resolver el correspondiente recurso de revisión. Finalmente, en un tercer apartado, se analizará la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que recayó al caso concreto, y las implicaciones argumentativas que se desprenden de la misma.

## II. ANTECEDENTES DEL CASO

No obstante que el derecho a la participación de las utilidades se origina en la Constitución de 1917, pasaron casi 50 años sin que éste se aplicara debido a distintos factores históricos, políticos y económicos, siendo hasta 1962 que, con el nuevo proyecto de reformas a la Constitución, se planteó crear los mecanismos necesarios para que pudiera entrar en vigor el precepto ya contemplado y así llevar a cabo el reparto de utilidades, bajo el principio de que tanto el trabajo como el capital, deben disfrutar de derechos en la empresa, entre los que se coloca, evidentemente, la participación obrera en las utilidades que se generen, pero siempre bajo el supuesto de que sería el patrón el obligado por la Ley, a su entero.<sup>4</sup>

Después de varias reformas constitucionales y reglamentarias, el derecho que tienen los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa para la cual prestan sus servicios se reguló en el artículo 123, inciso A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los artículos 117 a 131 de la Ley Federal del Trabajo, de cuya lectura se puede desprender que el reparto de las utilidades es un derecho aleatorio, obligatorio, variable, entre otros, pero siempre bajo el supuesto de que su pago *es una obligación por parte del patrón, pues habiendo utilidades el patrón se encuentra obligado a repartirlas, salvo los casos de excepción contemplados en la ley.*

Hasta hace algunos años, la Ley del Impuesto sobre la Renta no contemplaba como un concepto deducible la participación de utilidades, aunque sí la posibilidad, un tanto remota, de que los contribuyentes que entregaran utilidades a sus trabajadores pudieran deducir dichas cantidades de su impuesto a cargo como otro gasto más realizado por la empresa. Sin embargo, las condiciones contables a las que se sujetaba dicha deducción eran prácticamente imposibles, por lo que dicha disposición resultaba inoperante para los contribuyentes.

<sup>4</sup> Véase Molina Pasquel, Roberto, *La participación en las utilidades de las empresas*, México, Editorial Jus, 1950; Alvérez Fiscione, Alfonso, *Participación de utilidades*, México, Porrúa, 1998.

Así las cosas, en el año de 2002 se realiza una reforma al artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en su fracción XC se determina que la participación de utilidades podrá ser deducible en tanto la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el año de 2003 estimen un crecimiento superior al 3% del producto interno bruto (PIB). Esta reforma dejó entrever, por primera vez en la historia de nuestro país, la posibilidad de que las empresas que entregaran la participación de utilidades a sus trabajadores, pudieran deducir estas cantidades del impuesto a su cargo.

### *Problemática jurídica*

El tema de la deducibilidad de la participación de utilidades no es un tema nuevo, de hecho el propio legislador ha dejado abierta la posibilidad de deducirla una y otra vez; sin embargo, como mencionamos líneas atrás, esto no había sido posible debido a las condiciones contables a las que se sujetaba esta deducibilidad. Sin embargo, y a pesar de las reformas hechas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en 2002, la deducibilidad de estas partidas continuaba en entredicho. Lo anterior en virtud de que las nuevas disposiciones vigentes para el 2002 dejaban en estado de incertidumbre al contribuyente, además de que adolecían de otros vicios legales.

Los argumentos jurídicos más sólidos en contra de estas nuevas disposiciones legales eran principalmente dos<sup>5</sup>:

#### *A. Violación a la garantía de proporcionalidad*

La garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, consiste en que el Estado solamente puede crear contribuciones que se establezcan en proporción real al ingreso del contribuyente de acuerdo a su capacidad económica. Es decir, una contribución debe atender medularmente a la capacidad que tienen los contribuyentes de aportar recursos al Estado.

Así las cosas, para que una ley, concretamente la Ley del Impuesto sobre la Renta, reconozca la capacidad real para contribuir al gasto público de cada sujeto, tiene que atender a la utilidad generada, y para de-

<sup>5</sup> La explicación de estos argumentos se hace en forma breve únicamente con fines expositivos.

terminar su utilidad tendrá que disminuir de los ingresos acumulables las deducciones. Las deducciones, en este caso, obedecen a que son gastos estrictamente indispensables para que funcione la empresa, es decir, son los costos que asume la empresa para generar utilidades, tales como podrían ser los sueldos pagados a sus trabajadores, las inversiones, los créditos incobrables y, posiblemente, la participación de utilidades.

En este orden de ideas, la disposición en análisis transgrede este principio ya que al prohibir la deducción de la participación de utilidades a las empresas, o al sujetar dicha deducción a condiciones inciertas, desconoce la capacidad contributiva del sujeto transgrediendo así la garantía de proporcionalidad tributaria. De esta forma y atendiendo a las consideraciones expuestas en el presente apartado, resulta claro que la participación de utilidades representa un gasto para las empresas que se encuentran obligadas a otorgarlo. Sin embargo, dicho gasto no es reconocido expresamente por las autoridades hacendarias como un gasto estrictamente indispensable; por lo que dicho gasto no se toma en cuenta al momento de calcular el impuesto a cargo de las empresas, desconociendo así la repercusión de estas aportaciones en el patrimonio de las mismas.

#### *B. Violación a la garantía de legalidad*

La garantía de legalidad en materia tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se puede resumir en que las contribuciones a cargo de los particulares, solamente pueden estar establecidas expresamente en una ley. Esta garantía de legalidad ha ido más allá del simple hecho de que el ordenamiento que contiene la contribución sea formal y materialmente un acto legislativo, pues en materia tributaria es necesario que todos los elementos de la contribución se encuentren definidos en ley. Así las cosas, es necesario que en la ley se establezcan, de manera clara y precisa, todos los elementos esenciales del gravamen que se pretende cobrar, como lo son: sujeto, objeto, base, tasa, cuota, tarifa, época y lugar de pago.

En este orden de ideas, al establecer la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2002 que la participación de utilidades únicamente será deducible si las expectativas de crecimiento contenidas en los criterios generales de política económica pronostican un crecimiento del PIB del 3%, se está dejando en estado de indefensión al contribuyente. Lo anterior ya que el contribuyente no sabe si podrá o no deducir la partici-

pación de utilidades de su base gravable, por lo que la base sobre la que tributará no está bien definida, violándose así la garantía de legalidad tributaria, ya que dependerá del Ejecutivo Federal determinar si el PIB será o no del 3% y, por lo tanto, si la participación de utilidades será o no deducible para ese ejercicio fiscal.

Así las cosas, el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, al establecer que las cantidades pagadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas podrán ser deducibles en la medida en que la expectativa de crecimiento establecida en los criterios de política económica para el ejercicio de 2003, estimen un crecimiento superior al 3% del PIB, viola en perjuicio de los contribuyentes la garantía de legalidad tributaria, tal y como se explicó en párrafos anteriores.

### III. HISTORIA DE UN PROCESO

#### 1. *Demanda de amparo*

A principios de febrero de 2002, cierta empresa presentó demanda de amparo ante los juzgados de distrito en materia administrativa en el Distrito Federal, en contra de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 1o. de enero de 2002; concretamente se reclamaron los artículos 16, 29, 32, fracción XXV, y Segundo Transitorio, fracción XC. La quejosa estimó que dichas reformas violan en su perjuicio las garantías consagradas en los artículos 1o., 14, 16, y 31, fracción IV, de la Constitución; así los argumentos centrales hechos valer en la demanda de amparo en comento fueron los siguientes:

1. Las disposiciones impugnadas violan los principios de equidad y proporcionalidad tributaria contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, toda vez que se prohíbe expresamente la deducción de un pago que representa una obligación de los patrones.<sup>6</sup>

2. Se viola en perjuicio de la quejosa las garantías de legalidad y equidad tributarias contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, ya que las responsables establecen un trato distinto a obligacio-

<sup>6</sup> Este es el argumento central, y atiende a la lógica de que las empresas pueden deducir ciertos gastos autorizados por las leyes fiscales, mismos que representan costos para las empresas, por lo tanto al representar el reparto de utilidades un costo para las empresas, entonces dicho gasto debiera ser igualmente deducible.

nes similares, como lo es en el caso, las cuotas obrero patronales de seguridad social, mismas que a diferencia de la participación de utilidades, se permite su deducción respecto de ese impuesto, de conformidad con el artículo 29, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>7</sup>

3. Por otra parte, la disposición impugnada al determinar que la participación en las utilidades de las empresas será deducible únicamente si los criterios generales de política económica pronostican un crecimiento de un 3% del PIB, viola en perjuicio de la quejosa las garantías de legalidad tributaria, ya que no existe vinculación alguna entre la capacidad contributiva de la empresa, con las expectativas de crecimiento del país.<sup>8</sup>

4. Finalmente, se considera que las disposiciones en comento violan las garantías de legalidad y proporcionalidad tributarias, al establecer procedimientos distintos para el cálculo de la base de la utilidad fiscal para la participación de los trabajadores en las utilidades.<sup>9</sup>

El juez de Distrito en materia administrativa en el Distrito Federal admitió la demanda de amparo, pero se declaró legalmente incompetente para conocer del asunto, ordenando el envío del expediente al juez de Distrito en turno en el estado de Morelos. Así las cosas, y previos los trámites correspondientes, dicho juez aceptó la competencia para conocer del amparo y determinó sobreseer el juicio de garantías presentado

<sup>7</sup> Este argumento es erróneo, ya que la premisa menor es falsa; dicha premisa consiste en sostener que tanto las cuotas obrero patronales, como la participación de utilidades tienen una naturaleza similar, lo cual es un absurdo jurídico. Las cuotas obrero patronales son contribuciones que paga el patrón, mientras que la participación de utilidades son obligaciones de carácter laboral que debe cubrir el patrón cuando hay utilidades a repartir en la empresa; por lo tanto no tienen la misma naturaleza jurídica, ya que una es una contribución y la otra es una obligación de carácter laboral.

<sup>8</sup> El argumento en cuestión es inconsistente, ya que la garantía de legalidad consiste en que todo tributo debe establecerse en ley; sin embargo el razonamiento hecho por la quejosa tiene que ver con la vinculación de la capacidad contributiva de la empresa y las expectativas de crecimiento del país. En este sentido, el argumento es incongruente, ya que si bien existen sólidas razones para considerar que una disposición de este tipo atenta contra la garantía de legalidad tributaria; el argumento dado por la quejosa es otro. En este caso, el argumento correcto sería decir que la disposición impugnada viola la garantía de legalidad tributaria, ya que deja al arbitrio del Ejecutivo Federal un elemento esencial del impuesto, como es la base, y no lo establece claramente en una ley, de esta forma, el Ejecutivo Federal indirectamente se pronunciará sobre la deducibilidad o no de la participación de utilidades, afectando con ello la base sobre la que deberán tributar los contribuyentes.

<sup>9</sup> En el escrito de demanda, la quejosa impugna el procedimiento para el cálculo de la participación de utilidades repartible, éste es un tema distinto al de la deducibilidad de la participación de las utilidades en las empresas, por lo que introduce cierta confusión en su demanda, y resta claridad al exponer sus conceptos de violación.



por la empresa, al estimar que por lo que hace a los artículos 16, 29, 32, fracción XXV y Segundo Transitorio, fracción XC, no se acreditó el interés jurídico de la quejosa para promover la demanda de amparo, en virtud de que dicha disposición, aun cuando tiene la naturaleza de autoaplicativa, *sólo se refiere a las obligaciones de los contribuyentes trabajadores*, por lo que, en el caso particular, no se actualiza la hipótesis normativa, ya que no acuden al amparo dichos trabajadores, sino el contribuyente retenedor (patrón).

Desafortunadamente, el juez de Distrito en el estado de Morelos razonó las causales del desechamiento en forma errónea; si bien las disposiciones impugnadas son de carácter heteroaplicativo<sup>10</sup> en virtud de que únicamente al terminar el ejercicio de 2003, y no antes, el contribuyente estaría en posibilidad de saber si tenía que repartir utilidades, dependiendo de la situación económica de la empresa, resulta erróneo sostener que estas disposiciones sólo se refieren a las obligaciones de los contribuyentes trabajadores. Lo anterior, en virtud de que quien está obligado a repartir utilidades es el patrón, y no el trabajador. En consecuencia, las disposiciones fiscales que tienen que ver con la repartición y la deducibilidad de la participación de utilidades, únicamente pueden producir un perjuicio, o afectación a las empresas, y no a los trabajadores.

Así las cosas, el juez que conoció del asunto no supo distinguir al sujeto pasivo del tributo, y desvió su razonamiento suponiendo que quien tiene la obligación de pagar las utilidades son los trabajadores, y no el patrón. En relación con el sujeto pasivo, nuestra legislación distingue dos clases de responsabilidades: a) sujeto pasivo directo, el que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria, y b) sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal. De lo anterior, resulta claro que los trabajadores en el supuesto en cuestión, no son ni sujetos pasivos directos, ni responsables solidarios, por lo que el juez no identifica al sujeto pasivo del tributo,<sup>11</sup> y parte de premisas falsas.

## *2. Recurso de revisión*

Inconforme con la resolución del juez de Distrito, la parte quejosa interpuso recurso de revisión, formulando los siguientes agravios:

<sup>10</sup> Es decir que precisan un acto concreto de aplicación para su actualización.

<sup>11</sup> Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario*, México, Porrúa, 2003.

La sentencia debe revocarse, ya que el interés jurídico de la quejosa, y la afectación directa del acto reclamado en su esfera jurídica están plenamente demostradas mediante las declaraciones provisionales y anuales de los ejercicios de 1999 y 2000, en las que se aprecia que la quejosa efectúa pagos por concepto de salarios a sus trabajadores, por lo que resulta evidente que la quejosa se encuentra obligada al pago de utilidades.<sup>12</sup>

Así las cosas, el Tribunal Colegiado de Circuito al que le correspondió el conocimiento del recurso de revisión, determinó revocar la sentencia dictada por el juez de Distrito, levantar el sobreseimiento, y dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo a las siguientes consideraciones:

1. En síntesis, el Tribunal Colegiado de Circuito estimó que los preceptos reclamados por la quejosa, en específico los relacionados con la deducibilidad de la participación de utilidades en la empresa, *son de carácter auto aplicativo*, en virtud de que la obligación de determinar la base gravable en el pago del impuesto sobre la renta, sin poder deducir la participación de utilidades, nace en forma automática con motivo de la sola vigencia de la ley.

2. Por otra parte, y de conformidad con el punto undécimo, fracción III, del Acuerdo General número 5/2001 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se deja a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y se le remiten los autos que integran la litis, sin analizar los conceptos de violación expuestos, aun los que pudieran considerarse de mera legalidad.

No obstante los razonamientos hechos por el Tribunal Colegiado de Circuito, el tribunal en cuestión no hizo un análisis adecuado del caso. Así las cosas, el tribunal razona sosteniendo que el impuesto es auto aplicativo, en virtud de que al momento en que nace la obligación tributaria y se determina la base del impuesto, se debe contemplar la deduc-

<sup>12</sup> Este es el agravio central de la revisión interpuesta por la empresa, sin embargo no combate los razonamientos expuesto por el Juez de Distrito en su sentencia, antes bien repite los conceptos de violación expuestos en la demanda original. Por otra parte, la cuestión central a discutir se refiere a si la empresa acreditó el perjuicio real y directo que sufrió a partir de la entrada en vigor de las disposiciones fiscales en comento, cuestión que no se acreditó en la demanda de amparo, pues únicamente se comprobó que es una empresa que tiene trabajadores; y no se pudo demostrar que la entrada en vigor de las multitudes normas le causarían un perjuicio a la misma, ya que la empresa únicamente sabrá si tiene utilidades, al final del ejercicio fiscal, por lo que esta ley es claramente una disposición de carácter heteroaplicativo (esto es, que requiere de un acto concreto de aplicación para que le pueda causar perjuicio al gobernado).

ción o no de las utilidades. Lo anterior, resulta absurdo ya que la empresa únicamente estará en posibilidades de conocer con certeza si tendrá o no utilidades al final del año, y no a principios de éste, momento en el que entra en vigor la ley, por lo que material y jurídicamente es imposible que la disposición en cuestión le causara perjuicio al quejoso por su sola entrada en vigor. En este orden de ideas, resulta claro que las disposiciones impugnadas son efectivamente de carácter heteroaplicativo, pues únicamente cuando la empresa tenga utilidades —esto es al final del ejercicio— estará en posibilidad de deducir estas cantidades del impuesto a su cargo.

#### IV. LA RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se declaró competente para conocer del recurso de revisión, y lo turnó a la Segunda Sala, considerando que no era necesario que su estudio fuera abordado por el Pleno, ya que sobre el tema existen precedentes aplicables, por lo que el criterio que debe adoptarse no reviste un interés de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional. Por su parte, la Segunda Sala de la Corte dictó sentencia sobre el fondo del asunto y, respecto a lo expuesto por el quejoso en sus conceptos de violación, razonó de la siguiente forma:

*...al haberse determinado que la utilidad perteneciente a los trabajadores se toma de las ganancias de las empresas, sin afectar los gastos de éstas, debe concluirse que la no inclusión de la figura de la deducción, tratándose de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, que se refleja en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y, la limitación a que alude el artículo 32, fracción XXV, del mismo ordenamiento legal, en el sentido de que no son deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas ó a otros, no transgrede el numeral 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que las restricciones de dicha deducción derivan de que, si las deducciones son sólo respecto de aquellos gastos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su ob-*

*jeto social, es inconcuso que no puede considerarse como deducible para efectos del pago del impuesto de mérito, la participación de utilidades que se entrega a los trabajadores, puesto que se toma de las ganancias, no de los gastos de la empresa, y reflejan la capacidad contributiva de la empresa, de ahí lo infundado del concepto de violación que se analiza...*

Así las cosas, la Corte realiza un razonamiento a partir de la determinación de que la utilidad perteneciente a los trabajadores se toma de las ganancias de las empresas, sin afectar los gastos de éstas. Sin embargo, a lo largo de la resolución en comento, no se aporta razonamiento alguno, tendiente a comprobar esta afirmación, ya que si bien es evidente que la utilidad a repartir se toma de las ganancias de las empresas, resulta absurdo afirmar que no se afectan los gastos de las mismas al entregar el reparto de utilidades. Lo anterior, ya que por orden lógico, primero se generan las ganancias, después se restan los gastos, y lo que queda es el remanente, que sería la utilidad bruta, base a considerar para repartir la participación en las utilidades de las empresas. Sin embargo, tal reparto es un gasto *per se*, ya que las cantidades entregadas a los trabajadores no van a parar a la cuenta de utilidades de la empresa, sino a la cuenta del trabajador, lo que contablemente significaría un ingreso para el trabajador, y una erogación o gasto para la empresa.

De esta forma, partiendo de una afirmación no comprobada, y por lo tanto dudosa, el máximo tribunal determinó que si las deducciones son sólo respecto de aquellos gastos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas, a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, es lógico que no puede considerarse como deducible para efectos del pago del impuesto, la participación de utilidades que se entrega a los trabajadores, puesto que se toma de las ganancias y no de los gastos de la empresa.

De lo anterior se desprende que, nuestro máximo tribunal considera como no deducible la participación de utilidades, ya que no cumple los requisitos de las deducciones genéricas, es decir, que sea necesario para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. Esta afirmación resulta equivalente a sostener que una empresa que genere utilidades, no tiene que repartirlas para que continúe funcionando, y de igual forma, la falta de reparto de utilidades, no obstaculizaría la realización de su objeto social. Lo anterior resulta absurdo, ya que por ejemplo, una fábrica textilera que genere utilidades y no las reparta, resultaría víctima de presiones, paros, y huelgas por par-

## **DEDUCCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES**

---

te de sus trabajadores, consecuencias que entorpecerían el funcionamiento de la empresa y no permitirían la consecución de su objeto social.

Por otra parte, por lo que respecta al artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,<sup>13</sup> la Corte resolvió lo siguiente:

...en ese contexto, es de concluirse que el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que permite deducir del pago del impuesto relativo, lo correspondiente a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, no obstante que la regla general impide dicha deducción, no transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, *pues no reviste la naturaleza de una contribución, ya que la deducibilidad no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, a los que se refiere el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación; ni tampoco puede ser catalogada como una prestación o contraprestación obligatoria a favor del Estado, que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación; sino que constituye una deducción excepcional, sujeta a las condiciones que la misma disposición legal establece, en el cual se da la posibilidad de deducir del pago del impuesto sobre la renta, las cantidades que se entregan a los trabajadores por concepto de participación de utilidades, pues se insiste, la regla general es que ese aspecto, no sea deducible del pago. Es decir, que la deducibilidad del pago tratándose de participación de utilidades se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudiera tener a su cargo los patrones al realizar el reparto de utilidades.* Consecuentemente, el artículo Segundo Transitorio, fracción XC, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede los principios de proporcionalidad y equidad que deben regir a todas las contribuciones, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que *ese mecanismo no puede ser catalogado como una contribución que deban soportar en su peculio los patrones, sino, como ya se vio, tiene el carácter de una deducción excepcional, toda vez que otorga la posibilidad de deducir del pago la participación de utilidades que se da a los trabajadores, sacrificándose los ingresos que el fisco pudiere obtener por la recaudación del impuesto sobre la renta...*

<sup>13</sup> Para efectos del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades, será considerada en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003 estimen un crecimiento superior al 30% del producto interno bruto.

De lo anterior se desprende que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el artículo en cuestión no transgredía los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, en virtud de que ese mecanismo<sup>14</sup> no puede ser catalogado como una contribución que deban soportar en su peculio los patrones, sino que tiene el carácter de una deducción excepcional, toda vez que otorga la posibilidad de deducir el pago de la participación de utilidades que se da a los trabajadores, sacrificándose los ingresos que el fisco pudiera obtener por la recaudación del impuesto sobre la renta.

Bajo este razonamiento, sólo las contribuciones serían deducibles, lo cual es falso ya que, de acuerdo con la propia Ley del Impuesto sobre la Renta a la que hace alusión la Corte, existen otras deducciones que no tienen el carácter de contribuciones, ni aportaciones de seguridad social, como por ejemplo las devoluciones, descuentos, bonificaciones, inversiones, intereses, ajuste inflacionario, anticipos, entre otros.

Ahora bien, se habla de una deducción excepcional que, por lo visto, lastima y sacrifica al fisco federal, por lo que supongo que, el fisco a estas alturas ya debe ser un mártir más de la patria, ya que todas las deducciones tienen el mismo efecto, esto es, reducir el impuesto a pagar, al reconocer un gasto necesario en que se incurrió para generar el ingreso. Aunado a lo anterior, la racionalidad de la deducción, como bien lo explicó la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación en párrafos anteriores, se traduce en reconocer un gasto necesario para el funcionamiento de la empresa, sin el cual sus metas operativas se verían obstaculizadas, por lo que, la finalidad de las deducciones no es hacerle un favor al contribuyente, ni victimizar al fisco federal.

Ahora bien, una vez explicado el tortuoso y accidentado proceso que siguió este caso, y especialmente cómo lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no nos queda más que recurrir a la clasificación doctrinal de la argumentación jurídica dada por Manuel Atienza.

De acuerdo con esta clasificación doctrinal, como se explicó en la introducción de este artículo, la argumentación jurídica puede tener dos enfoques: la justificación interna, que se refiere a un orden lógico, al rigor del silogismo, las premisas, en suma a la demostración lógica de las conclusiones. Por otra parte, la justificación externa atiende a criterios políticos, de justicia, de moral, es decir, a todo menos a la lógica.

Así las cosas, del análisis realizado derivan al menos dos posibles hipótesis de cierta importancia, que ya se adelantaron en la introducción de este artículo. La primera, consiste en sostener que existen serias de-

<sup>14</sup> Se refiere a la deducción de la participación en las utilidades en las empresas.

ficiencias argumentativas en las estructuras lógicas que emplea la Corte para llegar a demostrar sus conclusiones. De resultar esto cierto, el problema podría mejorarse cuidando el rigor del razonamiento y la coherencia de los silogismos que emplea el propio tribunal. La segunda, consiste en sostener que la Corte, ante la imposibilidad de aportar un razonamiento firme y coherente para sostener sus posturas, recurre a un “supuesto rigor lógico” que esconde el propósito verdadero del tribunal, cualquiera que este sea, pues para para eso es el máximo tribunal del país y sus decisiones son inapelables.

De esta forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reviste sus decisiones de un halo de rigor lógico, lo que podríamos llamar justificación interna, pero lo que subyace en sus decisiones son razones de otro tipo, es decir, una justificación externa, aunque sea en forma tácita. En lo particular me inclino por esta opción, ante la evidencia de los hechos. Por otra parte, respecto del tema de la deducibilidad de la participación de utilidades, al parecer existieron posturas encontradas, incluso al interior de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, a partir de la resolución del asunto que se aborda en este artículo; por lo que se decidió estudiar el asunto a fondo, y resolver los casos pendientes, con el mismo tema, en el Pleno de este máximo tribunal.

Finalmente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, en sesión del 4 de mayo del presente, resolvió en una controversial votación, por mayoría de cinco votos sobre cinco, negar el amparo respecto de los artículos 32, fracción vigésimo quinta y Segundo Transitorio, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002. El tema aún esta pendiente en el tintero jurídico, y aún no existe un convencimiento real al interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el tema.

Sin embargo, el precedente dictado por la Corte dificultará de manera importante que en futuras ocasiones, el tema vuelva a discutirse en el Pleno de este Tribunal, ya que en asuntos similares que conozcan los juzgados y tribunales colegiados del Poder Judicial de la Federación, aplicarán automáticamente el precedente que sentó la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por otra parte, y aunado a lo anterior, resulta difícil imaginar que el asunto de la deducción de la participación de utilidades vuelva a retomarse en el Pleno de la Corte; en gran medida, por las deficiencias y la falta de creatividad e innovación argumentativa, que priva en nuestro medio jurídico. Espero sinceramente que las universidades del país que imparten cátedras de derecho en sus aulas, pongan una especial atención en la formación de sus estudiantes, que les permita entender, construir y mejorar de manera importante el entendimiento

del ordenamiento jurídico mexicano, de forma tal, que éste pueda garantizar un verdadero Estado de derecho. Me parece fundamental en la formación de todo abogado que entienda al fenómeno jurídico como un asunto dinámico y no estático, interpretable y no impuesto, racional y funcional, y nunca arbitrario y carente de sentido.