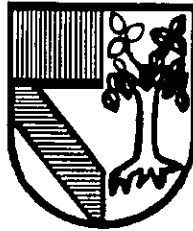


308909 44A
AVES
2ej

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

FACULTAD DE DERECHO



ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 14

DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JESUS FRANCISCO MORALES GARCIA

DIRECTOR DE TESIS:

LIC. ENRIQUE RAMIREZ FIGUEROA

MEXICO, D. F.

1998

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PROCESO



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Un agradecimiento muy especial a:

Martha Elena y Montserrat:

pues son coautoras no sólo de este trabajo sino también de mi carrera.

Francisco Morales y Silvia de Morales:

pues sin su amor y apoyo incondicional, ni uno solo de mis sueños se hubiera realizado. Siempre estaré en deuda con ustedes.

A mis hermanos Miguel y Silvia.

A los licenciados:

Pablo Chevez

Enrique Ramírez F.

Manuel Sáinz

Guillermo Massieu

Pablo Corvera

Quienes han orientado y apoyado mi práctica profesional en la materia fiscal y me proporcionaron una ayuda invaluable en la preparación de este trabajo.

INDICE

INTRODUCCION	Pág.6
CAPITULO 1. GENERALIDADES DEL MARCO JURIDICO QUE REGULA LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.	Pág.11
1.1. Aspectos constitucionales.	Pág.11
1.1.2. Antecedentes de la regulación constitucional vigente.	Pág.11
1.1.3. Marco constitucional vigente de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.	Pág.21
1.2. Análisis de las disposiciones legales y reglamentarias relativas a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.	Pág.28
1.2.1. Disposiciones que regulan la obligación de repartir utilidades a los trabajadores de las empresas.	Pág.31
1.2.2. Regulación de la manera en que se reparte la utilidad a los trabajadores de las empresas.	Pág.38
1.2.3. Objeciones de los trabajadores a la utilidad manifestada por sus patrones y tipos de	

- resoluciones que recaen a éstas. Pág.44
- 1.2.4. Ley del Impuesto sobre la Renta. Pág.47
- 1.2.4.1. Naturaleza Jurídica de las resoluciones pronunciadas por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas. Pág.52
- 1.2.4.2. Primera Resolución sobre la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y Leyes del Impuesto sobre la Renta vigentes durante 1954 y 1965. Pág.57
- 1.2.4.3. Segunda y Tercera Resoluciones para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1965. Pág.60
- 1.2.4.4. Tercera y Cuarta Resoluciones para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1989. Pág.63
- 1.3. Forma de determinación de la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a través de los diversos sistemas de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Pág.68
- 1.3.1. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 1986. Pág.68
- 1.3.2. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en

1987 y 1988.

Pág. 74

1.3.3. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de

1989 a 1998.

Pág. 76

CAPITULO 2. GENERALIDADES DE LAS GARANTIAS
CONSAGRADAS EN LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 Y LA
FRACCION IX DEL APARTADO A DEL ARTICULO 123 DE LA
CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS.

Pág. 87

2.1. Garantías sociales contenidas en la fracción
IX del apartado A del artículo 123 de la
Constitución Política de los Estados Unidos
Mexicanos.

Pág. 87

2.2. Garantía de legalidad prevista en el artículo
16 constitucional.

Pág. 99

2.3. Garantías consagradas en el artículo 31,
fracción IV constitucional.

Pág. 107

2.3.1. Garantía de proporcionalidad tributaria.

Pág. 110

2.3.2. Garantía de equidad tributaria.

Pág. 118

2.4. Análisis de la constitucionalidad del artículo
14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Pág. 125

CAPITULO III. MEDIOS DE DEFENSA

Pág. 169

3.1. Juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito.	Pág.169
3.1.1. Contribuyentes legitimados para interponer el juicio de amparo.	Pág.174
3.1.2. Plazo, fundamento y competencia para la presentación de la demanda de amparo.	Pág.176
3.1.3. Autoridades responsables.	Pág.182
3.1.4. Actos reclamados.	Pág.185
3.1.5. Garantías constitucionales violadas.	Pág.188
3.1.6. Pruebas que se deben ofrecer para acreditar la procedencia del juicio de amparo y de la concesión de la protección constitucional.	Pág.189
3.1.7. Terceros perjudicados.	Pág.192
CONCLUSIONES	Pág.207
BIBLIOGRAFIA	Pág.211

INTRODUCCION

En nuestro país, diversas personas físicas y morales se auxilian de los servicios de diversas personas físicas quienes tienen el carácter de sus trabajadores de conformidad con lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo, formando por tal motivo relaciones laborales y estando obligadas al pago de salarios y diversas prestaciones.

En este orden de ideas, dichas personas que tienen el carácter de patrones en materia del trabajo, se encuentran obligados al reparto de las utilidades de las empresas de conformidad con los artículos 117 a 131 de la Ley Federal del Trabajo, siendo el artículo 120 de dicha Ley el que establece que la utilidad de cada empresa será la renta gravable, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Anualmente, las personas que tengan el carácter de patrones, excepto aquellas liberadas de tal obligación expresamente por la Ley Federal del Trabajo (ver capítulo relativo a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas) o aquéllas que no obtengan utilidades en el ejercicio, deben determinar el importe de

la participación de las utilidades que corresponda entregar a sus trabajadores, aplicando para tal efecto lo previsto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece la forma en que debe determinarse la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de acuerdo con un procedimiento distinto del que resulta aplicable para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, es hipótesis del presente estudio que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el 1° de enero de 1989, es violatorio de las garantías constitucionales consignadas en los artículos 16 y 123, apartado A, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior es así dado que la Constitución General de la República, en el inciso e) de la fracción IX, del apartado A, de su artículo 123, establece de manera expresa que la base del reparto de utilidades a los trabajadores será la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y dicha renta gravable la constituye el resultado

fiscal obtenido de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, el legislador ordinario, en el artículo 14 del mismo ordenamiento tributario pretende establecer una base distinta para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Así, el citado artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene lo dispuesto por el inciso e) de la fracción IX, del apartado A, del artículo 123 Constitucional, así como lo previsto en el artículo 16 constitucional.

En efecto, de conformidad con el inciso e) fracción IX, apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de México, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas (PTU) en las que laboren, que se determinará tomando como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante que la renta gravable a cargo de las personas morales es el resultado fiscal determinado conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, el artículo 14 de la Ley establece una mecánica distinta para el cálculo de la utilidad a repartir a los trabajadores de las empresas, utilidad que al no representar la auténtica utilidad o ganancia que obtiene la empresa, es decir, la renta gravable en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola los artículos constitucionales antes señalados.

Contrariamente a lo que en primera instancia se pudiera pensar, a pesar de que en el presente trabajo se pretende demostrar la inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste no implica necesariamente que, al aplicarse, en todos los casos se obtenga una utilidad repartible a los trabajadores superior, pues esto depende de las características de cada patrón.

Finalmente, es necesario señalar que, si bien en el presente trabajo se tratan algunos aspectos de la legislación en materia laboral referentes a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, esto se hace con el objeto de situar al lector en el marco general de la referida participación de utilidades a fin de que, con ese marco de referencia, pueda apreciar con toda claridad la hipótesis que se plantea en la presente obra, esto es, la

inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, problemática preponderantemente fiscal, por lo que los temas que se tratan de modo tangencial no pretenden ser exhaustivos.

CAPITULO 1. GENERALIDADES DEL MARCO JURIDICO QUE REGULA LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.

1.1.1. Aspectos constitucionales.

1.1.2. Antecedentes de la regulación constitucional vigente.

En el discurso pronunciado por el Diputado por el Estado de Jalisco, Ignacio Ramírez, el 7 de julio de 1856, se expuso lo siguiente:

"El verdadero problema social, es emancipar a los jornaleros de los capitalistas: la resolución es muy sencilla y se reduce a convertir en capital el trabajo. Esta operación exigida imperiosamente por la justicia, asegurará al jornalero no solamente el salario que conviene a su subsistencia, sino un derecho a dividir proporcionalmente las ganancias con todo empresario. La escuela económica tiene razón al proclamar que el capital en

numerario debe producir un rédito como el capital en efectos mercantiles y en bienes raíces; los economistas completarán su obra, adelantándose a las aspiraciones del socialismo, el día que concedan los derechos incuestionables a un rédito al capital trabajo."

Este trabajo es el antecedente público más antiguo de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas en México, advirtiéndose el hecho de que no fue incorporada la institución en la Constitución Política de 1857.

Sin embargo, como opina Néstor De Buen, si bien sus palabras cayeron en el vacío en esa época, sirvieron de inspiración a los diputados constituyentes de la Revolución.

"Corresponde a los diputados constituyentes de 1916-1917 el mérito de haber incorporado a nuestra Constitución política el derecho de los

trabajadores a las utilidades de las empresas".¹

El diputado Carlos L. Gracidas expresamente señaló en el curso de los debates lo siguiente :

"Soy partidario de que al trabajador, por precepto constitucional, se le otorgue el derecho de obtener una participación de los beneficios del que lo explota. La participación en los beneficios quiere decir, según la definición de un escritor, un convenio libre, expreso o tácito, en virtud del cual el patrono da a su obrero o dependiente, además del salario, una parte de los beneficios, sin darle participación en las pérdidas".²

La propuesta de Gracidas, si bien no se reflejó en el trabajo de la Comisión Legislativa encargada de redactar las bases del artículo constitucional en cuestión, sí fue acogida por la Primera Comisión de

¹ NESTOR DE BUEN : Derecho del Trabajo ; 4a ed., Porrúa, México, 1981, p. 230.

² Diario de los Debates del Congreso Constituyente, citado por NESTOR DE BUEN en su obra Derecho del Trabajo antes citada.

Constitución de la Asamblea, pues modificó el proyecto de artículo presentado e incluyó el beneficio de la participación de utilidades, según propuesta presentada en la sesión del 23 de enero de 1917.

La Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas fue pues, establecida en nuestro país en el Artículo 123 de la Constitución, promulgada el 5 de febrero de 1917, convirtiéndose en la primera participación de utilidades a los trabajadores prevista a nivel constitucional y de carácter obligatorio.

Originalmente, el texto Constitucional, en su parte correspondiente, decía lo siguiente:

"TITULO VI

Del Trabajo y de la Previsión Social

"Artículo 123. El Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados deberán expedir leyes sobre el trabajo, fundadas en las necesidades de cada región, sin contravenir a las bases

siguientes, las cuales registrarán el trabajo de los obreros, jornaleros, empleados, domésticos y artesanos y, de una manera general, todo contrato de trabajo:

"VI: El salario mínimo que deberá disfrutar el trabajador será el que se considere suficiente, atendiendo las condiciones de cada región, para satisfacer las necesidades normales de la vida del obrero, su educación y sus placeres honestos, considerándolo como jefe de familia. En toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, que será regulada como indica la fracción IX;

"IX. La fijación del salario mínimo y de la participación en las utilidades a que se refiere la fracción VI se hará por comisiones especiales que formarán en cada Municipio, subordinadas a una

Junta Central de Conciliación que se establecerá en cada Estado;"

Este derecho de los trabajadores se encuentra inscrito y forma parte de lo que en la doctrina del Derecho Constitucional se conoce con el nombre de Garantías Sociales que, junto con las denominadas Garantías Individuales, constituyen derechos establecidos a favor de los gobernados, cuestión que será debidamente analizada en líneas posteriores.

De lo antes expuesto, puede inferirse que se trató de reconocer en la Constitución la realidad de que la producción de bienes y la presentación de servicios son resultado de la combinación de capital y del trabajo, de tal manera que cuando los satisfactores se venden, la utilidad resultante es un producto de ambos factores participantes, esto es, del capital y del trabajo.

En efecto, la Constitución es producto de una lucha de la clase trabajadora para obtener seguridad jurídica y justicia social. Uno de los principales productos de esta lucha fue precisamente el reconocimiento de diversos derechos en favor de los trabajadores, a efecto de que pudieran desarrollar su trabajo en forma digna y justa.

Sin embargo, debido a las experiencias legislativas que se han tenido a lo largo de la historia en materia laboral, el Constituyente estimó necesario que tales conquistas laborales no sólo quedaran establecidas a nivel de una legislación ordinaria, sino que, para la consagración de tales derechos y, por ende, para que los trabajadores mexicanos tuvieran la absoluta seguridad de que las conquistas obtenidas no desaparecerían durante el siguiente periodo legislativo, decidió elevarlas a nivel constitucional, para que de esta forma, solamente otro Congreso Constituyente pudiera modificar los derechos sociales consagrados en favor de los trabajadores.

Desde luego, como la realidad económica y social del país es por naturaleza dinámica y cambiante, el Constituyente estableció solamente las bases sobre las cuales se debería legislar en estas materias, es decir, plasmó en la Constitución el mínimo de derechos laborales con los que contarían los trabajadores, los que evidentemente no pueden ser modificados, alterados, ni mucho menos contrariados por el legislador ordinario, surgiendo así nuestro actual artículo 123 constitucional.

En uno de los tantos derechos que el Congreso Constituyente consagró en favor de los trabajadores a

nivel constitucional, se estableció el reparto de utilidades de las empresas a los trabajadores, donde dicha participación se debería determinar de acuerdo con la utilidad real percibida por la empresa, para así cumplir con el fin de justicia social consagrado en el artículo 123 constitucional.

En efecto, la circunstancia de que los trabajadores tengan derecho de participar en las utilidades que generen las empresas en las que trabajan, parte del reconocimiento que el Constituyente efectúa en el sentido de que la fuerza laboral es un factor importantísimo para la generación de dichas utilidades y, por tanto, lo justo es que se le participe de las mismas.

Desde luego, para ser coherentes con este principio de coparticipación de utilidades generadas por la empresa, es necesario que la base sobre la cual se determine la participación de los trabajadores en las utilidades coincida con aquella sobre la cual los patrones obtienen sus ganancias, es decir, que esa base sea la ganancia real obtenida por cada empresa, con los beneficios económicos que se produjeron por la inversión del capital y por el desarrollo del trabajo de los empleados.

Lo anterior no podía ser de otra manera, pues uno de los principios fundamentales en que se basa el derecho de los trabajadores a percibir utilidades de las empresas a las cuales prestan servicios, se basa en que las utilidades se obtienen por la combinación del capital y del trabajo y que, por tanto, estos dos factores de la producción tienen derecho a participar en los beneficios que conjuntamente han generado.

Precisamente por esta razón, en las reformas constitucionales de 1962, el Constituyente estableció en el artículo 123 de nuestra Carta Magna que para determinar el monto de las utilidades susceptibles de reparto en cada empresa, se debe tomar como base la renta gravable, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La circunstancia de que el Constituyente haya remitido expresamente a la renta gravable del impuesto sobre la renta, no es algo que obedezca a un mero capricho legislativo, sino que parte del reconocimiento de que la renta gravable corresponde a la verdadera utilidad que obtiene una empresa, es decir, la renta gravable es el beneficio económico real que se ha obtenido por el patrón con el motivo de la inversión de

su capital en un negocio y, por tanto, es a cantidad susceptible de ingresar a su patrimonio, por lo que evidentemente tiene que ser ésta la base para el reparto de las utilidades de las empresas.

Lo que es más, tan es ésta la utilidad que puede ser susceptible de reparto, que precisamente es la que sirve de pago del impuesto sobre la renta a cargo del patrón, el cual es un gravamen que, al igual que la participación de utilidades, parte del principio de que el Estado tiene derecho a participar de los incrementos patrimoniales positivos en beneficio de los gobernados.

Inclusive, la renta gravable conforme la cual se entera el impuesto sobre la renta es la que sirve de base para decretar los dividendos o utilidades que perciben los socios de la empresa.

Así, pretendemos en este trabajo demostrar que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del artículo 123 constitucional al pretender obligar a los patrones a repartir supuestas utilidades que se determinan de una manera distinta la auténtica utilidad de las empresas, esto es, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.1.3. Marco constitucional vigente de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

La Constitución de 1917 previó la existencia de Comisiones Especiales para fijar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y la obligación patronal de llevar a cabo tal reparto de utilidades.

Sin embargo, las Comisiones previstas por la Constitución con la competencia o facultades de fijar la participación en las utilidades, no se constituyeron normalmente y, por lo mismo, dicha participación no se fijó y el derecho de los trabajadores no pudo ser ejercitado.

Tal problemática no pasó inadvertida, pues en diversas ocasiones se luchó por concretizar el derecho a la participación de utilidades y disfrutar así de tal conquista.

Uno de los ejemplos más importantes lo constituye la ponencia de Emilio Portes Gil en el Primer Congreso de Derecho Industrial celebrado en la Ciudad de

México del 18 al 23 de agosto de 1934. La citada ponencia, denominada "Algunas Reformas a la Ley Federal del Trabajo" propuso modificar el sistema constitucional de determinación municipal de las utilidades.

Sin embargo, no fue sino hasta el 26 de diciembre de 1961 cuando el entonces Presidente de la República, Adolfo López Mateos, presentó ante la Cámara de Senadores una iniciativa de reformas al artículo 123 constitucional.

Entre las reformas propuestas se encontraba la modificación de las fracciones VI y IX relativas a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Tal iniciativa fue aprobada por unanimidad tanto por la Cámara de Senadores, en calidad de cámara de origen, como por la Cámara de Diputados.

En el Diario Oficial de la Federación del 20 de noviembre de 1962, se promulgaron las reformas al Artículo 123 Constitucional, para establecer y reconocer el derecho de los trabajadores para participar en las utilidades de las empresas, y la obligación de los patrones de realizar las determinaciones y los pagos

correspondientes eliminando el sistema local o regional, e instaurándose el sistema de determinación federal.

El texto de la reforma constitucional en comento fue el siguiente:

"Art. 123.-

Apartado A.-

IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, reguladas de conformidad con las siguientes normas:

a) Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores ;

b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo en

consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales ;

c) La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que lo justifiquen ;

d) La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifiquen su naturaleza y condiciones particulares ;

e) 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. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley.

f) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas".

La actual regulación Constitucional en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se encuentra consagrada en la fracción IX del apartado A del Artículo 123 Constitucional.

Las disposiciones en materia de PTU consagradas a nivel constitucional pueden resumirse en 8 puntos básicos:

- La Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas se establece en forma general para todos los trabajadores, condicionándose a la existencia de las mismas, en los términos de la ley.

- La base para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, es la renta gravable conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- La utilidad que debe repartirse a los trabajadores se obtiene a partir de aplicar un porcentaje a la renta gravable.

- El porcentaje aplicable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se determina por una Comisión Nacional Tripartita, constituida para ese efecto, misma que estará conformada por representantes del Gobierno Federal, de los patronos y de los trabajadores, a efecto de que las clases sociales involucradas y el gobierno mexicano tengan representatividad en su determinación.

- En la determinación del porcentaje, la Comisión Nacional deberá considerar el interés razonable que debe recibir el capital, la necesaria reinversión y el fomento a la industrialización del país.

- Tomando en cuenta la naturaleza de las empresas que ocupan a los trabajadores, existen algunas

excepciones al reparto de utilidades, de carácter temporal y de carácter definitivo.

- El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, no implica la facultad de intervenir en la dirección o en la administración de las empresas donde laboran.

- Los trabajadores tendrán derecho a objetar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la determinación de las utilidades objeto de reparto, realizada por los patrones.

Para dar efectividad al contenido de este precepto Constitucional, se reformó la Ley Federal del Trabajo y se realizaron las convocatorias previstas en la Ley, integrándose la Primer Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, que dictó su Primera Resolución el 12 de diciembre de 1963.

El procedimiento para la integración y funcionamiento de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, se establece en la Ley Federal del Trabajo.

1.2. Análisis de las disposiciones legales y reglamentarias relativas a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En el presente apartado se analizarán brevemente las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la obligación de los patrones que reúnan ciertas características, de repartir un determinado porcentaje de las utilidades obtenidas en el ejercicio a sus trabajadores.

Lo anterior, con el objeto de proporcionar al lector un marco general respecto de la obligación constitucional impuesta a los patrones en el sentido de repartir utilidades a sus trabajadores.

A manera de comentario mencionaré que, alguna vez, un joven abogado que se dedica al litigio en materia del trabajo, al opinar respecto de la hipótesis que se plantea en la presente obra, sugirió que analizara el principio laboral consistente en que, "En caso de duda, se estará a la interpretación más benéfica para el trabajador".

Dicho principio se encuentra contenido no a nivel constitucional, sino en el artículo 18 de la Ley Federal del Trabajo, el cual señala que en la interpretación de las normas de trabajo se tomarán en consideración sus finalidades señaladas en los artículos 2 y 3 de la propia Ley y que, en casos de duda, prevalecerá la interpretación más favorable al trabajador.

El citado principio se refiere al caso en que, en materia de interpretación de normas de derecho del trabajo, existan varias formas de interpretar una norma en específico, se tomará la interpretación que sea más benéfica para el trabajador.

En mi opinión, el abogado que sugirió analizara dicho principio, no entendió la hipótesis planteada en la presente obra pues, en primer lugar, la hipótesis planteada en el presente trabajo no se refiere a una interpretación de normas de derecho del trabajo, ni puede existir un caso de duda, pues la obligación de efectuar el reparto de utilidades de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra establecido de manera muy clara en dicho precepto.

Por otra parte, dicho principio únicamente es aplicable en materia de legalidad, mientras que la hipótesis planteada en el presente estudio se refiere a la inconstitucionalidad de un artículo que forma parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, a manera de conclusión, señalaré que es obvio el que dicho principio no resulta aplicable de ninguna manera al pretender demostrar la inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.2.1 Disposiciones que regulan la obligación de repartir utilidades a los trabajadores de las empresas.

La actual Ley Federal del Trabajo entró en vigor el 1° de mayo de 1970. Es en el capítulo VIII (artículos 117 al 131) donde se regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas.

La Ley Federal del Trabajo regula los aspectos generales de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el procedimiento para su determinación y reparto y las resoluciones que se dicten en esta materia.

En virtud de lo anterior, y por ser de trascendencia para nuestro estudio, a continuación haremos una breve referencia a la regulación de esta obligación a cargo de los patrones que sitúe al lector en la hipótesis planteada en el presente trabajo.

Por lo que hace a la participación de las utilidades, en la Ley Federal del Trabajo se reitera y desarrolla en detalle el derecho de los trabajadores a

participar en las utilidades de las empresas, conforme al porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de las Empresas.

El porcentaje fijado por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa y se considera como utilidad la renta gravable de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tal porcentaje deberá ser fijado por la Comisión Nacional, la que practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y deberán tomar en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el derecho de los capitalistas a obtener un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales.

El porcentaje que se fije podrá ser revisado de conformidad con el procedimiento establecido en la misma Ley.

Por su parte, la Ley Federal del Trabajo establece, aún cuando ello no está previsto en la Constitución, que los trabajadores no deberán ser afectados por las pérdidas de la empresa, de tal manera que no deberán hacerse compensaciones de los años de pérdida con los años de ganancia y que la participación individual de las utilidades que corresponda a cada trabajador, no se computará como parte del salario, para efectos de las indemnizaciones que se deban pagar a los trabajadores.

Esta última cuestión se deriva, principalmente, de la circunstancia de que la participación en las utilidades no debe considerarse como salario, sino como un rendimiento extraordinario a favor de los trabajadores, de la utilidad final de las empresas.

La Ley reitera el mandato constitucional en el sentido de que el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas para las cuales laboran no implica la facultad de intervenir en la dirección o en la administración de la empresa de que se trate.

En años recientes, se ha retomado una vieja idea, principalmente en Europa, que se está poniendo en práctica en algunas empresas, que se denomina Cogestión.

La Cogestión parte de la premisa de que esa intervención es necesaria para que los trabajadores puedan conocer y tomar parte en las decisiones relativas a la operación de la empresa, para poder también conocer, oportunamente, cuáles pudieran ser los resultados finales en los que participarán.

Así las cosas, la Cogestión puede verse y presentarse, en una buena parte, como un sistema útil para la aplicación exitosa de algunos de los aspectos relativos a la participación financiera de los trabajadores, particularmente los que se refieren a la participación en las utilidades y también a la posibilidad de que los trabajadores estén al tanto de las decisiones importantes en la operación de la empresa y se encuentren en condiciones de conocer las razones de los niveles de las utilidades en las que participarán.

Inclusive, Baltasar Cavazos que, para el patrón, la participación, cualquiera que sea su forma, implica algo de cogestión, pues convierte a los trabajadores en vigilantes fiscales de las empresas en

las que laboran y constituye una motivo de agitación constante que se puede transformar en un nuevo instrumento de lucha.

Por otra parte, existe otra tendencia que prefiere la dotación de acciones o parte sociales a los trabajadores de las empresas que los pudieran hacer ingresar, eventualmente, en la administración y dirección de las empresas.

Al respecto, la Ley General de Sociedades Mercantiles publicada en el Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1934, estableció, en su exposición de motivos, lo siguiente:

"Por lo que hace a las acciones, el Artículo 111 se contrae a las que integran el capital social y los Artículos 114 y 136, Fracción IV, y 137 se refieren a dos categorías de acciones, las de trabajo y las de goce, que no son representativas de porciones de capital social.

Al aceptar las acciones de trabajo dejando plena autonomía a los estatutos

para la determinación de su régimen jurídico, el Gobierno no ha querido prejuzgar si esas acciones ofrecen el mejor procedimiento para cumplimentar los incisos VI y IX del Artículo 123 Constitucional, en cuanto establecen que en toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades.

Por prevención expresa de la Constitución toca a las comisiones especiales que se formarán en cada municipio y en su defecto a las juntas centrales de Conciliación y Arbitraje, fijar dicha participación. La Ley se ha limitado por ese motivo a ofrecer esquemáticamente la posibilidad, que era preciso consignar, supuesto que implica una restricción al principio de que toda acción deber ser representación de una parte del capital, de que actúen como socios personas que no hayan hecho una aportación inicial de cosas, siempre

que presten trabajo o servicios a la compañía en el curso de su existencia jurídica".

La propia Ley General de Sociedades Mercantiles, estableció la citada posibilidad para la existencia de las acciones que se denominaron después "De trabajo", todavía durante la vigencia del texto original de las fracciones VI y IX del Artículo 123 Constitucional, sin hacer caso de las críticas interesadas en el sentido de que no se trataría, en la especie, de verdaderas acciones, ya que los títulos correspondientes no estarían representados en el capital social de la empresa.

Dicha figura representó ya un notable adelanto en la posibilidad de colaboración o participación de los trabajadores en la dirección o en la administración de las empresas. Sin embargo, la idea de las acciones de trabajo no ha tenido eco en las empresas y en los sindicatos, en virtud de la prohibición expresa por parte de nuestra Constitución y de la Ley Federal del Trabajo, para que los trabajadores intervengan en la administración y en la dirección de las empresas como consecuencia o derivación de su derecho a participar en las utilidades que éstas generen.

1.2.2. Regulación de la manera en que se reparte la utilidad a los trabajadores de las empresas.

La Ley señala que el patrón deberá entregar a sus trabajadores, dentro de los 10 días siguientes a la fecha de su presentación, una copia de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio por el que se vaya a efectuar el reparto.

Con base en la utilidad que ahí se determine, una Comisión especial, que se integrará con igual número de representantes del patrón y de los trabajadores, formulará un proyecto que contendrá la determinación de la participación individual de cada trabajador.

Para efectos de lo anterior, la utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera se distribuirá por igual entre todos los trabajadores tomando en cuenta el número de días trabajados en el año, y la segunda, en proporción al monto de los salarios devengados en el año, debiéndose comprender únicamente la cantidad que el trabajador reciba por cuota diaria, sin incluirse cualquier otra percepción del trabajador. Cuando el salario sea variable, se tomará como salario

diario el promedio que resulte de las percepciones obtenidas por el trabajador en el año.

Para efectuar la determinación individual, el patrón deberá poner a disposición de esa comisión, las listas de asistencia, las listas de raya de los trabajadores y demás elementos de los cuales el propio patrón disponga para estos efectos. El proyecto de participación individual se fijará en un lugar visible de las instalaciones de la empresa de que se trate.

Si los miembros de la Comisión no se ponen de acuerdo, decidirá lo conducente el Inspector del Trabajo. Si los trabajadores tienen alguna objeción al proyecto de participación individual, deberán hacerlo del conocimiento de la Comisión dentro de un término de 15 días, disponiéndose expresamente que las objeciones serán resueltas por dicha Comisión.

La Ley se refiere a ciertas personas y casos en los que no existirá participación en las utilidades para los trabajadores y también a algunas limitaciones en cuanto al monto repartible, como ejemplo, se establece que los directores, administradores y gerentes generales de las empresas, no tendrán derecho a participar de las

utilidades de las empresas en las cuales presten sus servicios.

Los demás trabajadores de confianza participarán en la utilidad, pero en lo que se refiere al monto de los salarios percibidos en el año, éstos se limitarán hasta un 20% que exceda del salario que corresponda al trabajador sindicalizado de más alto salario dentro de la empresa, y a falta de éste, al trabajador de planta con la misma característica.

En el caso de trabajadores que prestan sus servicios a personas cuyos ingresos derivan exclusivamente de su trabajo y también de los que se dedican al cuidado de sus bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, la participación en los beneficios que se generen no podrá exceder de un mes de salario.

Serán considerados como días computables para la determinación de la participación individual, los que correspondan al período de incapacidad temporal derivada de un riesgo de trabajo, y los días correspondientes a los períodos pre y post natales señalados por la Ley para las madres trabajadoras.

Por su parte, se tomarán medidas para la citación de los trabajadores de la industria de la construcción que hayan dejado de prestar sus servicios para que la empresa les haga entrega de las cantidades que les correspondan por este concepto.

La Ley Federal del Trabajo establece que los trabajadores eventuales únicamente podrán participar en la utilidades, cuando hayan trabajado 60 días durante el año, por lo menos.

La Constitución General de la República establece en la fracción IX de su Artículo 124, que la Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación, durante un número determinado y limitado de años, a las empresas durante los trabajos de exploración, y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y sus condiciones particulares.

Lo anterior ha sido desarrollado en forma más detallada por la Ley Federal del Trabajo, indicando que se exceptúa del cumplimiento de la obligación citada a las siguientes empresas:

- Las de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento y por dos años si, además, se dedican a la elaboración de un producto nuevo, debiendo las leyes para el fomento de industrias nuevas, determinar lo relativo a la novedad del producto.

- Las empresas que se dediquen a la industria extractiva, durante el período de exploración.

- Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular realizan actividades con fines humanitarios, de asistencia, sin propósitos de lucro, y sin designar individualmente a los beneficiarios.

- Las descentralizadas con fines humanitarios, de asistencia, sin designar individualmente a los beneficiarios.

- El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistencias o de beneficencia.

- El INFONAVIT, por así establecerlo expresamente su ley orgánica.

- Las que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial. Dicha determinación podrá ser revisada cuando existan condiciones especiales que así lo justifiquen.

1.2.3. Objeciones de los Trabajadores a la utilidad manifestada por sus patronos y tipos de resoluciones que recaen a éstas.

El Artículo 123 Constitucional, en el inciso e) de la fracción IX, de su apartado A, establece el derecho de los trabajadores a presentar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que tuvieran, de conformidad con el procedimiento que determina la Ley.

La Ley Federal del Trabajo en el Artículo 121, en sus diferentes fracciones, establece, en términos generales, el procedimiento según el cual los trabajadores presentarán las objeciones que tuvieran respecto de la declaración presentada por sus patronos.

Esta materia es a su vez desarrollada en el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, cuya revisión y actualización corresponde realizar al Ejecutivo Federal, en términos de los dispuesto por el artículo 89 de la Constitución General de la República.

En este orden de ideas, es necesario aclarar que existen dos tipos o clases de resoluciones que las

autoridades fiscales pueden legalmente pronunciar en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas :

1.- La primera de ellas, debe dictarse por las autoridades fiscales como consecuencia de las investigaciones y revisiones practicadas en relación a las objeciones formuladas por los trabajadores.

De ser tal resolución contraria a los intereses de los trabajadores, será definitiva para ellos en el ámbito administrativo y únicamente podrán impugnarla por la vía del juicio de amparo.

De ser contraria a los empresarios contribuyentes, éstos deberán cumplirla dentro de los 30 días siguientes a su notificación. En el caso de que la impugnen, obteniendo un resultado favorable, podrán realizar los ajustes correspondientes a su favor, en el ejercicio siguiente, en el que hubiesen utilidades a favor de los trabajadores. El cumplimiento de esas resoluciones no podrá ser suspendido, ni siquiera otorgando fianza para el cumplimiento posterior.

2. Las resoluciones que se dicten como consecuencia de una investigación de carácter fiscal, en

el caso de ser impugnadas por los empresarios contribuyentes, podrán éstos solicitar la suspensión de su ejecución, mediante el otorgamiento de la garantía correspondiente y siguiendo el procedimiento señalado por los Artículos 122 y 985 de la Ley Federal de Trabajo.

Esta distinción entre ambas resoluciones no presenta únicamente aspectos abstractos o teóricos, sino también y principalmente, de tipo práctico.

1.2.4. Ley del Impuesto sobre La Renta.

De conformidad con lo dispuesto por el inciso e) de la fracción IX del apartado A del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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.

En la fecha en que se llevó a cabo la Reforma Constitucional que dio lugar a la moderna regulación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, esto es, el 20 de noviembre de 1962, se encontraba en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta que inició su vigencia a partir del año de 1954 y que establecía, en sus orígenes, un sistema impositivo denominado cédular, correspondiendo las diversas cédulas a las también distintas actividades que los contribuyentes podían realizar y de las que, por lo mismo, también podrían derivar distintas bases o rentas gravables.

Así, por ejemplo, la cédula primera se refería a las actividades agrícolas, ganaderas, de silvicultura y de pesca, la cédula segunda a las actividades industriales, y así sucesivamente. Posteriormente y en un intento de que el impuesto se calculara sobre la acumulación de algunas utilidades, se introdujo la tasa de ingresos acumulables.

Puede inferirse pues que, dada la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre la mecánica cedular, el Constituyente Permanente que estableció la nueva regulación sobre la participación de las utilidades, tenía en mente, al momento de señalar como base de la participación de utilidades a la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la existencia en la Ley de 1954 de la Cédula Séptima denominada de Ganancias Distribuibles.

En dicha cédula se establecía un gravamen del impuesto sobre la renta a cargo de los socios o accionistas, diferente del que pagaban las sociedades por su actividad y sus utilidades generadas en las diferentes cédulas, cuyo impuesto fue considerado constitucional por jurisprudencia firme de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para lo anterior, la Suprema Corte consideró que no podía existir en el caso, legalmente, una doble imposición, ya que se trataba de dos sujetos distintos del impuesto: por un lado, las sociedades o personas morales que pagaban el Impuesto sobre la Renta sobre las utilidades cedulares y, por el otro, los socios o accionistas, sujetos distintos del impuesto que pagaban el gravamen sobre bases diversas, pero, principalmente, porque las personas morales, teniendo personalidad propia, eran personas distintas a las de sus socios o accionistas.

El sistema para determinar la base de ganancia distribuible gravable en la Cédula Séptima era la utilidad contable, y en el procedimiento correspondiente existían diversos ajustes que podían hacerse en beneficio del contribuyente, tendientes a permitir la reinversión y la obtención de un interés razonable para el inversionista.

Inclusive, en el artículo 6 de la Resolución de la Primera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, se establecía textualmente lo siguiente:

"Art. 6.- La base de la participación de los trabajadores en las utilidades, tratándose de personas morales, será la ganancia distribuible gravable en la Cédula VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determinada de la siguiente manera:

....."

Derivado de lo anterior, mi particular opinión es en el sentido de que el Constituyente tenía en mente al señalar como base de la participación de utilidades a la renta gravable, precisamente la renta a que se refería la cédula séptima de la Ley en vigor en aquel entonces, dada la semejanza que su determinación guardaba con los motivos o *ratio legis* de la participación de utilidades.

Sin embargo, para el caso de los trabajadores que prestaban sus servicios a personas físicas, la citada resolución establecía en su artículo 10 textualmente lo siguiente:

"La base de la participación de los trabajadores en las utilidades, tratándose de personas físicas

contribuyentes en las Cédulas I, II ó III, con ingresos mayores de \$300,000.00 anuales, será la renta gravable, o sea la diferencia que resulta entre el ingreso que percibe el contribuyente durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por los artículos 29, 30, 31, 75, 89, 90, 91 y demás relativos de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Nótese como en este artículo la Comisión interpreta que la renta gravable a que se refiere el artículo 123 constitucional es precisamente la utilidad del patrón, esto es, la diferencia entre los ingresos obtenidos y las deducciones autorizadas conforme a las cuales entera el impuesto sobre la renta a su cargo.

1.2.4.1. Naturaleza jurídica de las resoluciones pronunciadas por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Por imperativo Constitucional y de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 123, apartado A, fracción IX, debe constituirse una Comisión Nacional que determinará el porcentaje según el cual los trabajadores deben participar en las utilidades de las empresas. El contenido de la resolución que se pronuncie es obligatorio para las autoridades, para los empresarios y para los trabajadores.

Como se mencionó en líneas anteriores, el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas es una garantía social, establecida por la Constitución General de la República a favor de los propios trabajadores y, por tanto, irrenunciable, cuestión que más adelante se analizará en detalle.

La Ley Federal del Trabajo, en sus artículos 575 y siguientes, regula la integración y funcionamiento

de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de las Empresas.

Dicha Ley establece que, de conformidad con lo dispuesto en la propia Constitución, dicha Comisión se integra por un Presidente designado por el Presidente de la República, y por un Director Técnico y Asesores Técnicos, nombrados por el Secretario del Trabajo y Previsión Social.

Asimismo, existe un Consejo de Representantes formado por cinco Suplentes, designados por el Sector Obrero y por cinco Propietarios y cinco Suplentes designados por el Sector Empresarial. A su vez, dicho Consejo se integra por dos Asesores del Gobierno Federal, designados por el Secretario del Trabajo y Previsión Social, uno de ellos, y el otro, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último, también forman parte de la Dirección Técnica, dos Asesores Técnicos Auxiliares nombrados por el Sector Empresarial y dos Asesores Técnicos Auxiliares nombrados por el Sector Obrero.

Una vez iniciado el trámite de la solicitud de integración y funcionamiento de la Comisión Nacional, y

designados los Representantes y su Presidente, se determina, en primer lugar, si en los términos de la Ley, procede o no el funcionamiento de dicha Comisión Nacional.

Una vez decidido que lo procedente es iniciar el funcionamiento de la Comisión, ésta empieza a funcionar y corresponde a la Dirección Técnica de la misma la presentación de un Plan de Trabajo para la realización, en el plazo legal establecido de ocho meses, de las revisiones e investigaciones necesarias para sustentar la determinación del porcentaje según el cual los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas.

De conformidad con lo establecido por la Constitución General de la República y también por la Ley Federal del Trabajo vigente, la competencia de la Comisión Nacional se encuentra claramente limitada a la determinación del porcentaje aplicable a la utilidad gravable de las empresas, para establecer la utilidad repartible a los trabajadores.

La resolución que dicte la Comisión será un acto de autoridad, en virtud del cual tendrá el carácter de unilateral que corresponde a dichos actos.

También será imperativa, porque su debida observancia y su cumplimiento no queda a la voluntad de los patrones ni de los trabajadores, sino que los primeros deberán acatarla y entregar obligatoriamente a los trabajadores las utilidades que se determinen conforme a la resolución.

También es coercitiva, puesto que las autoridades fiscales y del trabajo cuentan con medios para hacer cumplir las resoluciones que emitan en materia de participación de las utilidades al aplicar el porcentaje previsto por la Resolución.

También es general, ya que se aplica en toda la República a las personas que quedan contenidas en la hipótesis normativa.

Es abstracta, porque se va a aplicar en todos los casos que se encuadren dentro de la hipótesis normativa de la resolución.

Es impersonal, porque no está dirigida únicamente a cierto grupo de trabajadores o de empresarios, sino a toda clase patronal y a toda la clase obrera.

En resumen, la Resolución que emite la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas es una disposición de carácter general, abstracta e impersonal, que deba servir de fundamento para que las autoridades puedan conocer y resolver casos concretos, con los atributos de unilateralidad, imperatividad y coercitividad.

Por su misma naturaleza, la Resolución es vinculatoria de autoridades, patronos y trabajadores, en relación con el derecho constitucional a la participación en las utilidades de las empresas.

1.2.4.2. Primera Resolución sobre la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y Leyes del Impuesto sobre la Renta vigentes durante 1954 y 1965.

Como se mencionó en líneas anteriores, al dictarse la Primera Resolución para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas el 12 de diciembre de 1963, estaba en vigor la denominada Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954, y se tomó en cuenta para efectos de precisar la base de utilidad gravable para la participación, la que se obtenía de conformidad con el procedimiento establecido en la entonces vigente Cédula Séptima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954, en donde el procedimiento para efectuar tal determinación, partía de la utilidad contable, que con algunas adiciones, debía restarse o disminuirse del impuesto sobre la renta pagado, de un porcentaje de reinversión y también de otras cantidades en favor del empresario, para posteriormente precisar una base de reparto a la que se debería aplicar un porcentaje del 20% para repartir a los trabajadores.

Así las cosas, desde luego que por la aplicación del procedimiento legal contenido en la Cédula Séptima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954, se

cumplían las disposiciones del Artículo 123 Constitucional sobre la materia, en el sentido de tomar en cuenta un interés razonable del capital, la necesaria reinversión de capitales y la industrialización del país, pues el procedimiento de la Cédula Séptima, se insiste, se ajustaba a las disposiciones constitucionales aludidas.

Sin embargo, a partir del 1° de enero de 1965, esto es, apenas a un año de haber entrado en vigor la Resolución dictada por la Primera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, se derogó la Ley anterior y con ella, la mencionada cédula Séptima correspondiente al impuesto sobre la renta sobre las Ganancias Distribuibles.

En estos términos, en lo sucesivo, los contribuyentes debieron pagar el impuesto sobre la ganancia gravable que obtenían, deduciendo de sus ingresos las cantidades permitidas por la ley en concepto de costos y de gastos, de tal manera que la base del gravamen ya estaba constituida por la ganancia legal gravable, es decir, por la utilidad legal gravable, y no por la utilidad contable.

Nótese como la manera de determinación de la base gravable en estos términos es sumamente semejante a la forma como se determinó la renta gravable en los términos del artículo 10 de la Resolución dictada por la Primera Comisión.

No obstante lo anterior, siguió aplicándose para efectos de la determinación de la base gravable repartible a los trabajadores, lo dispuesto por la Cédula Séptima de la derogada Ley de 1954, con diversos problemas prácticos que no son objeto del presente estudio.

1.2.4.3. Segunda y Tercera Resoluciones para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y Ley del Impuesto sobre la Renta de 1965.

Diez años transcurrieron en la situación irregular antes mencionada, en la que se aplicó para la determinación de la utilidad base del reparto a los trabajadores una ley derogada.

No fue sino hasta el año de 1974 en que se dictó la Resolución para la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de las Empresas por la Segunda Comisión Nacional.

Dicha Resolución, al fijar un nuevo porcentaje de participación de utilidades que disminuyó del 20% al 8%, tomó en cuenta que este nuevo porcentaje era equivalente al anterior, si se consideraba que la nueva utilidad legal gravable, base del impuesto sobre la renta, era normalmente superior a la utilidad contable que precisaba la Cédula Séptima de la ley de 1954 como punto de partida para la determinación de la utilidad base para la participación a los trabajadores, sin tener las disminuciones a dicha utilidad, correspondientes a la

reinversión de utilidades y al interés razonable de los inversionistas.

Por ello, de los estudios e investigaciones realizados por la Segunda Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, se convino en que el 8% entonces determinando, era equivalente al 20% precisado como obligatorio por la Primera Comisión Nacional.

Así, en adelante, a partir del año de 1974 y hasta el año de 1980, cuando fue abrogada la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicó la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1965, con todas sus reformas posteriores, pero sin afectarse lo relativo a que a la misma base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, se aplicaría el porcentaje del 8% para determinar la utilidad repartible a los trabajadores.

Sin embargo, a pesar de que a partir de 1980 se promulgó una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la misma mecánica se siguió aplicando, pues no hubieron diferencias trascendentes en cuanto a la mecánica del reparto de utilidades.

En 1985 se dictó la Resolución derivada de los estudios realizados por la Tercera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

De esta manera, los trabajadores pudieron con toda facilidad precisar, en una primera fase, la corrección de utilidad base del reparto y también la utilidad repartible a los trabajadores, mediante la simple aplicación del 8% a la base gravable, antes, en ambos casos, de la amortización fiscal posible de pérdidas en años anteriores, las que, por disposición de la Ley, no deben afectar a los trabajadores en sus utilidades.

En ese lapso, la determinación de la utilidad repartible a los trabajadores fue un asunto de fácil precisión, en su primera fase, por lo que los trabajadores participaron también en las determinaciones de reparto de utilidades adicionales, precisados por las autoridades fiscales en las revisiones practicadas a los empresarios contribuyentes, pues era de gran simpleza determinar la utilidad repartible a los trabajadores, derivada de los incrementos, para efectos fiscales, en la base gravable de los empresarios contribuyentes.

1.2.4.4. Tercera y Cuarta Resoluciones para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1989.

El 4 de marzo de 1985 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Resolución dictada por la Tercera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, en donde se determinó incrementar el porcentaje de participación del 8% al 10%.

Adicionalmente, y como consecuencia de la situación altamente inflacionaria vivida por el país durante los años de 1982 a 1988, el Gobierno de la República decidió establecer, a través del Congreso de la Unión, un sistema especial en la Ley del Impuesto sobre la Renta para sujetar a gravamen a las presuntas utilidades inflacionarias derivadas.

Además, se adicionaban al sistema otras consideraciones también de carácter económico, relacionadas con el incremento en el valor original de los activos fijos sujetos a depreciación o a la deducción

de las inversiones correspondientes, como luego se denominó a este aspecto de la depreciación de los activos fijos.

Como derivación del establecimiento de este sistema impositivo basado en cuestiones inflacionarias, se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, principalmente en sus artículos 14, 109 y 119, para establecer un procedimiento especial para la determinación de la utilidad base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Así, por ejemplo, expresamente se estableció en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de conformidad con lo dispuesto por la fracción IX del apartado A del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley Federal del Trabajo, se determinaría conforme a un procedimiento especial ahí descrito, el cual, desde luego, era notoriamente distinto a aquel conforme al cual se precisaba la base gravable de los empresarios contribuyentes, para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

Asimismo, en el Diario Oficial de la Federación del 17 de diciembre de 1996 se publicó la Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

En virtud de la entrada en vigor de esta Cuarta Resolución, se abrogó la Resolución de la Tercera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas del 28 de febrero de 1985, tal como se encuentra establecido en el artículo segundo transitorio de la Resolución dictada por la Cuarta Comisión.

En esta cuarta Resolución se establecen 3 puntos resolutivos. En el primero de ellos se establece que los trabajadores participarán en un 10% de las utilidades de las empresas en las cuales prestan sus servicios (mismo porcentaje que la Resolución anterior).

En el segundo punto resolutivo se establece que se considera utilidad, para los efectos de dicha Resolución, a la renta gravable, determinada según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente, en su tercer punto resolutivo, esta Resolución establece que la participación de los

trabajadores en las utilidades de las empresas se regirá conforme a lo dispuesto en las Leyes Federal del Trabajo y del Impuesto sobre la Renta y sus Reglamentos.

De lo antes expuesto, el lector podrá apreciar que el porcentaje de participación establecido por la Resolución anterior se mantiene igual. Sin embargo, es criticable que después de seguir todo el procedimiento establecido por la Ley Federal del Trabajo para la emisión de la Resolución, y de establecer en ella 9 puntos de antecedentes y 6 puntos de considerandos, que no hacen sino reiterar los propios antecedentes, haya resultado una resolución con tan poca técnica y jurídicamente austera.

En efecto, de la simple lectura que se efectúe de la Tercera Resolución, se podrá apreciar que en ésta se establecían consideraciones de carácter jurídico, se definían con cierto detalle conceptos relevantes para la materia como lo que debía entenderse como renta gravable, las diferentes actividades que se regulaban, etc., mientras que en la Cuarta Resolución únicamente se establece que el porcentaje de participación en las utilidades sería del 10%, sin mayor aportación, ni tratar de definir de una manera más precisa conceptos que se deben de tomar en cuenta para el reparto de utilidades,

limitándose a establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se regirá "conforme a lo dispuesto en las leyes Federal del Trabajo y del Impuesto sobre la Renta y en sus reglamentos."

1.3. Forma de determinación de la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a través de los diversos sistemas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.3.1. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 1986.

Como se mencionó en líneas anteriores, la Ley originalmente aludida por la Constitución General de la República en su artículo 123, apartado A, fracción IX inciso e), para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas fue la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en 1954 y que era de carácter cedular.

También se mencionó que a partir de 1965 la ley sufrió un cambio radical, y de un impuesto cedular se estableció un impuesto de carácter principalmente global, y así ha seguido siendo con diversas modificaciones, de tal manera que, conceptualmente, hasta el año de 1988 podemos decir que estuvo en vigor la misma ley de 1965, con las modificaciones ocurridas entre esos años, a pesar de su abrogación al ser promulgada en 1980 la Ley del

Impuesto sobre la Renta, actualmente en vigor con sus diversas reformas.

Para estos efectos, la ganancia gravable, con las diversas denominaciones que las modificaciones fiscales introdujeron al concepto, normalmente se refirió a la que se llama utilidad legal, esto es, a la ganancia precisada según las disposiciones de la ley.

Tal como su nombre lo indica, la Ley del Impuesto sobre la Renta, fundamentalmente, grava a la renta, esto es, el producto, rendimiento o beneficio obtenido en efectivo, en especie o en crédito, derivado del capital y del trabajo o de la combinación de ambos elementos.

Lo anterior no obstante que el impuesto se cause, según una interpretación del actual Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, operación por operación, conforme el contribuyente percibe los ingresos sujetos al gravamen.

Sin embargo, dichos ingresos, a su vez, deben representar para el causante una modificación patrimonial positiva, es decir, de utilidad o de ganancia.

En estos términos, podemos apreciar en el artículo 1° de la Resolución de la Primera Comisión para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, que los trabajadores participarían de las utilidades de las empresas donde laboran en un 20% de la utilidad repartible neta, esto es, según el procedimiento cedular vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta en ese momento.

A su vez, tal resolución estableció en su artículo 2° que para determinar la utilidad repartible neta se tomaría como base la renta gravable conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con la actividad que desarrollara el sujeto al reparto.

Para el caso de personas morales, expresamente el artículo 6 establecía que la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sería la ganancia distribuible gravable en la cédula VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este orden de ideas, podemos apreciar que la utilidad sujeta a reparto era la utilidad repartible neta, que se encontraba gravada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, la renta gravable del patrón.

Por su parte, la Resolución de la Segunda Comisión, al adecuarse a la derogación del sistema cedular del impuesto sobre la renta, estableció en su artículo 3° que tratándose de personas físicas o morales dedicadas a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, la base de la participación de los trabajadores en las utilidades sería el ingreso gravable de las empresas determinado de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Inclusive, en su artículo 6, fracciones I y II, la citada Resolución establece que para el caso de sujetos a bases especiales de tributación, la utilidad de la cual participarían sus trabajadores sería el ingreso gravable para efectos fiscales.

Finalmente, la Resolución dictada por la Tercera Comisión, en su artículo 1°, idéntico al artículo 1° de la Resolución dictada por la Segunda Comisión, reiteraba el mandato constitucional de que los trabajadores participarían de las utilidades de las empresas, sin embargo, ahora en un 10%, considerando como dicha utilidad la renta gravable determinada de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En su artículo 4 dicha Resolución establecía que para las sociedades mercantiles, las instituciones de crédito y personas que realizaran actividades empresariales, la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sería la utilidad fiscal determinada de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Inclusive, tal resolución interpretaba lo dispuesto por la Constitución en el sentido de que "renta gravable" significa "ingreso gravable", pues tales términos en su acepción gramatical significan lo mismo.

En efecto, la citada Resolución en su artículo 6 establecía textualmente lo siguiente :

"Art. 6.- Para las personas físicas que presten servicios personales independientes u obtengan ingresos por arrendamientos de bienes o por intereses, que ocupen trabajadores para prestar dichos servicios, para el cuidado de los bienes o para el cobro de créditos o intereses, la base de la participación en las utilidades de las

empresas será el ingreso gravable que se determine para efectos del impuesto sobre la renta."

Como puede apreciarse, la Resolución dictada por la Tercera Comisión entendía como utilidades objeto del reparto en cuestión, es decir, la renta gravable, el ingreso objeto del pago del impuesto sobre la renta, pues tal ingreso es el que representa la renta gravable de los patrones señalada por la Constitución.

Así pues, a esta ganancia o renta determinada de manera global se aplicaron los porcentajes de participación del 8% y el 10% que sucesivamente se establecieron por las Resoluciones pronunciadas por la Segunda y por la Tercera Comisiones.

1.3.2. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1987 y 1988.

A partir de 1987, la Ley del Impuesto sobre la Renta consideró como integrantes de las ganancias gravables, algunos conceptos de carácter inflacionario, como por ejemplo, la supuesta ganancia inflacionaria, así como también la deducción de las inversiones, o sea, la depreciación, aplicada sobre los valores originales de adquisición de los bienes, pero incrementados con un sistema de actualización basado en los índices nacionales de precios al consumidor.

El nuevo sistema fiscal establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta también provocó que, para evitar la brusquedad del cambio en las empresas, la Ley estableciera un doble procedimiento para la determinación de la base gravable, denominándose a uno de ellos sistema o base tradicional y al otro, sistema o base nueva.

De tal manera que, hasta 1987, antes del cambio, la tasa del impuesto era del 42%. A partir de 1987, 1988 y 1989, la tasa del 42% citada iba a reducirse anualmente, de tal forma que, en 1987, a la base gravable según el sistema tradicional, se le aplicó la tasa del 42%, pero se redujo el impuesto al 80% y según el

procedimiento de la base nueva, se aplicó a la base gravable el porcentaje del 35% y el impuesto a pagar fue un 20% del impuesto determinado conforme al sistema tradicional más el 40% del impuesto correspondiente a la base nueva.

Sin embargo, como la aplicación de esta dualidad de sistemas y de procedimientos estaba ocasionado graves perjuicios y conflictos entre los contribuyentes y también respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, las autoridades fiscales decidieron terminar anticipadamente con la aplicación de los impuestos según la base tradicional y según la denominada base nueva.

No obstante lo anterior, todavía hasta el año de 1988, inclusive, la forma para determinar la base de la participación de los trabajadores en las utilidades, fue la misma base gravable utilizada por la ley para efectos del pago del impuesto sobre la renta, tal como a su vez se estableció en la Resolución dictada por la Tercer Comisión Nacional.

1.3.3. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 1989 a 1998.

Como consecuencia de la incorporación en la Ley del Impuesto sobre la Renta de elementos de carácter inflacionario, hubo necesidad de estudiar la forma en la que tal incorporación iba a producirse y también los resultados que iban a ser obtenidos por el cambio.

En estos términos, el Presidente de la República envió al Congreso de la Unión la iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en la cual se proponía establecer en los artículos 14, 109 y demás correspondientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, un procedimiento especial para la determinación de la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Cabe recordar que, como se ha expuesto en este trabajo, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entraría en vigor a partir del 1º de enero de 1991, fecha en la que entraría en vigor la base nueva del impuesto sobre la renta. Sin embargo, debido a la terminación anticipada de dicha base, el artículo 14

entró en vigor, también anticipadamente, a partir del 1° de enero de 1989.

La base de la participación de los trabajadores en las utilidades es, consecuentemente, distinta a la base representada por la renta o ganancia gravable para efectos fiscales conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las principales diferencias entre la base para la determinación del gravamen y la base para el reparto de utilidades a los trabajadores, se relacionan con la circunstancia de que los elementos de carácter inflacionario introducidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se incluyen en la precisión de la base conforme a la cual debe aplicarse el porcentaje de participación de los trabajadores.

Lo anterior, en flagrante contravención a lo dispuesto por la Resolución dictada por la Tercera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas pues, como hemos expuesto en líneas anteriores, de manera expresa ésta señalaba que los trabajadores participarían de las utilidades de sus patrones tomando como base la utilidad

o ganancia sobre la cual éstos últimos enteraban sus impuestos, es decir, la renta gravable.

A continuación se desarrollan las principales diferencias entre la base prevista por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la base gravable conforme a la cual se determina la renta o ganancia gravable establecida en el artículo 10 de la Ley.

REPARTO DE UTILIDADES

(Artículo 14)

a) Debe incluirse la totalidad de los intereses cobrados.

b) No se acumula la ganancia inflacionaria.

c) Se acumulan todos los dividendos o utilidades

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(Artículo 10)

a) Únicamente se acumulan los intereses determinados conforme al artículo 7-B, es decir disminuidos con el componente inflacionario.

b) Sí debe acumularse la ganancia inflacionaria.

c) No se acumulan los dividendos o utilidades de

percibidos de otras personas morales.
personas morales.

d) Se acumula la totalidad del ingreso por enajenación de activos fijos.

d) Sólo se acumula la diferencia entre el monto original de la inversión y el ingreso percibido por la enajenación de activos fijos.

e) Las utilidades por la fluctuación del tipo de cambio se acumulan hasta que los créditos o deudas son exigibles.

e) Las utilidades por la fluctuación del tipo de cambio se acumulan desde que se devengan.

f) Pueden deducirse la totalidad de los intereses pagados.

f) Únicamente se deducen los intereses determinados conforme al artículo 7-B, es decir disminuidos con el componente inflacionario.

g) No se deduce la pérdida inflacionaria.

g) Sí debe deducirse la pérdida inflacionaria.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

h) Se deducen algunos dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales que se reembolsen.

reembolsen.

i) Se deduce el monto de la inversión en activos fijos sin actualizar.

h) En ningún caso se deducen dividendos o utilidades que se reembolsen.

i) Se deduce el monto original de la inversión actualizado y se puede optar por deducir de manera inmediata.

j) Las pérdidas por la fluctuación del tipo de cambio se deducen hasta que los créditos o deudas son exigibles.

j) Las pérdidas por la fluctuación del tipo de cambio se deducen desde que se devengan.

Como se demuestra, la base prevista por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1989 se compone de una manera diferente y arroja resultados distintos que aquella conforme a la cual se determina la renta gravable de los causantes.

Para evidenciar la diferencia radical que existe entre la renta gravable para efectos del impuesto sobre la renta (la cual se establece en el artículo 10 de la citada ley), y la base establecida en el artículo 14 del mismo ordenamiento, a continuación se presenta un ejemplo típico que ocurre en el caso de las empresas que forman parte del sistema financiero:

1. Piénsese que durante el ejercicio de 1996, la empresa hubiera otorgado créditos a sus clientes por \$1'000,000.00.

2. Ahora bien, supongamos que en este tipo de créditos, dadas las condiciones del mercado existentes en ese año, se pagaba una tasa anualizada equivalente al Costo Porcentual Promedio de Captación del dinero (CPP) más 10 puntos.

Debe señalarse que el CPP promedio durante 1996, fue de 30.71%, según datos publicados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que la tasa que se cobraría por los créditos de nuestro ejemplo, sería de 40.71%, que corresponde a una tasa típica en ese año.

3. En este orden de ideas, resulta que los intereses que cobraría en 1996 nuestro contribuyente

hipotético por los créditos de nuestro ejemplo, sería del 40.71%, que corresponde a una tasa típica en ese año.

4. Ahora bien, suponiendo que estos intereses hubieran sido el único ingreso gravable de dicha empresa durante 1996, para determinar su resultado fiscal (base gravable para el pago del impuesto sobre la renta), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ésta podría disminuir del importe total de los intereses recibidos, el efecto inflacionario que se produjo durante dicho año, obteniendo con ello el interés real recibido.

5. Así las cosas, considerando que la inflación de 1996 fue de aproximadamente 23%, según los datos publicados por el Banco de México, para determinar el importe de los intereses reales recibidos por dicha empresa durante ese año, es necesario disminuir de los intereses nominales recibidos (\$407,100.00), una cantidad equivalente al 23% del importe de los créditos otorgados, que corresponde al efecto inflacionario del ejercicio.

Esto es, para determinar el interés real recibido por la empresa, habrá que disminuir de los intereses reales recibidos (\$407,100.00), el efecto de la inflación (\$230,000.00), obteniéndose así el interés real

acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, mismo que en el caso a estudio asciende a \$177,100.00.

6. Así las cosas, la renta gravable que tendría que declarar nuestro contribuyente para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo durante 1996, es precisamente el interés real recibido: \$177,100.00, que es el incremento real que ha sufrido su patrimonio.

7. No obstante lo anterior, para efectos de la determinación de la base gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que los intereses percibidos por el contribuyente deberán tomarse sin considerar los efectos de la inflación, lo cual evidentemente no coincide con la renta gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

En este orden de ideas, para el ejercicio de 1996, éste deberá considerar como ingreso gravable para el pago del impuesto sobre la renta, la cantidad de \$177,100.00 (interés real recibido); mientras que para el reparto de la participación de los trabajadores en las utilidades deberá considerar la cantidad de \$407,100.00 que corresponde a los intereses nominales recibidos.

Como se puede advertir, la base a la que se llega mediante la aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aleja por completo de lo dispuesto en el artículo 10 de la propia ley.

Por otra parte, en el Diario Oficial de la Federación se publicó la Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, en cuyo artículo 2º correspondiente a los puntos resolutivos establece lo siguiente:

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

Como puede apreciarse, la Resolución actualmente en vigor no se aparta del concepto de renta

gravable establecido en las anteriores Resoluciones, así como de lo establecido en el artículo constitucional en el cual encuentra fundamento, pues a pesar de ser algo parca en sus disposiciones sobre la utilidad o renta, a diferencia de las anteriores resoluciones, al referirse a la renta gravable aún se refiere a la renta gravable de los patrones.

En efecto, lo anterior es así, pues claramente establece que ésta entiende por utilidad a la renta gravable determinada según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que la única renta que es gravable es aquella ganancia o utilidad que se encuentra afecta al pago del impuesto sobre la renta, el espíritu del artículo 123 constitucional persiste en dicha Resolución.

Lo que es más, si la citada Resolución pretendiese referirse a la supuesta renta gravable que se determina de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo hubiera hecho de forma expresa, o bien mediante algún enunciado que hubiere evocado tal base, por ejemplo pudiese ser: "...para los efectos de esta Resolución, la base determinada para tal efecto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.", o bien "la base específicamente establecida

por la Ley del Impuesto sobre la Renta para el reparto de utilidades.", etc.

Al ser así, esta norma especial y posterior a la entrada en vigor del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta está en franca pugna con dicho precepto, pues ambas se refieren a distintas bases de reparto, toda vez que la citada por la Resolución se refiere a la renta gravable de los patrones, y la del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a una base que se determina de manera distinta de dicha renta gravable.

Sin embargo, es la base a la que se refiere la citada Resolución la que se refiere a la utilidad o ganancia sobre la cual el patrón entera sus impuestos, y la que, supuestamente, según la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, es la que refleja su auténtica modificación patrimonial positiva.

CAPITULO 2. GENERALIDADES DE LAS GARANTIAS CONSAGRADAS EN LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 Y LA FRACCION IX DEL APARTADO A DEL ARTICULO 123 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

2.1. Garantías sociales contenidas en la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para estar en posibilidades de entrar al estudio de la inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es preciso comprender el concepto de Garantías Individuales, toda vez que son éstas las que posteriormente serán el objeto de nuestro estudio.

Al respecto, el maestro Ignacio Burgoa opina lo siguiente :

"...parece ser que la palabra garantía proviene del término anglosajón warranty o warantie, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warrant), por lo que tiene una connotación muy amplia. Garantía equivale, pues, en su sentido lato, a aseguramiento o afianzamiento,

pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguardia o apoyo."³

Como bien apunta el Dr. Burgoa, la voz garantía es muy amplia y posee diversas acepciones, sin embargo encontramos, entre otras, que se habla de una defensa y una protección, las cuales han sido tomadas por el derecho público traduciéndolas en la salvaguarda de los derechos de los particulares frente a un sistema de gobierno o estructura de poder debidamente organizado y constituido.

"El concepto "garantía" en derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas pre-establecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional. De esta guisa se ha estimado, incluso por la doctrina, que el principio de

³ IGNACIO BURGOA: Las Garantías Individuales; 21a ed., Porrúa, México, 1988, p. 161.

legalidad, el de división o separación de poderes, el de responsabilidad oficial de los funcionarios públicos, etc., son garantías jurídicas estatuidas en beneficio de los gobernados ; afirmándose también que el mismo concepto se extiende a los medios o recursos tendientes a hacer efectivo el imperio de la ley y del derecho."⁴

Esto es, el concepto de garantía en derecho público significa seguridades o protecciones otorgados en favor de los gobernados en un estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en donde la actividad de las autoridades está sometida a normas preestablecidas que tienen por objeto la sustentación del orden constitucional, extendiéndose el concepto de garantía a los medios y recursos con que cuentan los gobernados para hacer efectivas dichas seguridades y protecciones.

Lo que es más, el simple hecho de que diversas normas que concedan derechos a los particulares se encuentren establecidos a nivel constitucional los eleva al

⁴ IGNACIO BURGOA : Las Garantías Individuales; 24a ed., Porrúa, México, 1992, p. 162.

rango de garantías en favor de los gobernados y su observancia y respeto por las autoridades se vuelve ineludible.

Así opina el Lic. Isidro Montiel y Duarte :

"...todo medio consignado en la Constitución para asegurar el goce de un derecho se llama garantía, *aun cuando no sea de las individuales.*"⁵

En consecuencia :

"Desde el punto de vista de nuestra Ley Fundamental vigente, las garantías individuales implican, no todo el variado sistema jurídico para la seguridad y eficacia del estado de derecho, sino lo que se ha entendido por derechos del gobernado frente al poder público."⁶

⁵ ISIDRO MONTIEL Y DUARTE : Estudio sobre Garantías Individuales ; ed. 1873, pág 26, citado por Ignacio Burgoa, op. Cit.

⁶ Ibid., p. 165.

En nuestro derecho positivo mexicano, encontramos que nuestra Constitución Política se encuentra, como muchas otras, dividida en dos partes, la parte dogmática y la parte orgánica.

"En efecto, de las dos partes en que hemos dividido las constituciones como la nuestra, la una erige como limitaciones a la autoridad ciertos derechos de la persona, mientras que la otra organiza a los poderes públicos entre sí. Como toda ordenación jurídica, ambas partes regulan relaciones de los poderes con los individuos."⁷

De todo lo expuesto anteriormente podemos concluir que no sólo en la parte dogmática de la Constitución General de la República se han plasmado garantías en favor de los gobernados, sino que también en la parte orgánica encontramos derechos otorgados a los particulares (garantías), tales como los medios de defensa, teniendo como ejemplo más claro de éstos al juicio de amparo con que cuenta el particular para la salvaguarda de las garantías y/o derechos que se plasman en su favor.

⁷ FELIPE TENA RAMIREZ: Derecho Constitucional Mexicano; 26a ed., Porrúa, México, 1992, p. 512.

En efecto, no solo en el capítulo denominado de las Garantías Individuales en nuestra Ley Suprema encontraremos derechos que tienen los particulares frente a las autoridades, sino que también en la parte orgánica existen este tipo de garantías que la autoridad debe observar y respetar de manera ineludible para salvaguardar el orden constitucional y, así, el estado de derecho impuesto en nuestro país.

Así las cosas, las garantías sociales en materia del trabajo surgieron en el mundo a raíz de la profunda división entre las dos clases: trabajadores y patrones, y de la deplorable situación en que los primeros se encontraban.

Lo anterior se propició principalmente por las ideas tales como el mercantilismo, liberalismo y el individualismo, que en común, y más allá de sus diversos postulados económicos, propugnaban por una libertad absoluta de contratación entre trabajadores y patrones y la absoluta abstención de intervenir en ello por parte del Estado.

"Este estado de desigualdad en que se encontraba el trabajador en el régimen

liberal se va acentuando cuando la fábrica, la industria en grande, absorbe a la pequeña, que paulatinamente va desapareciendo. Los potentados industriales adquieren poderío merced a su riqueza; el obrero, en cambio se vuelve más miserable y pobre."*

Así las cosas, dada la injusticia social imperante, las diversas naciones empezaron a tomar conciencia de la precaria situación en que se encontraban los trabajadores, el abuso de los patronos y el fracaso de las teorías económicas que habían propiciado tal situación.

En nuestro país, se reguló en diversas legislaciones locales la materia de trabajo, destacando la legislación del Estado de Yucatán, en la cual inclusive se creó un tribunal especial en materia de trabajo al cual se le llamó "Poder Social", haciendo referencia a un cuarto poder estatal.

* Op. Cit. Ignacio Burgoa, Las Garantías Individuales, p. 698.

A nivel federal, a su vez se estaban recogiendo los pensamientos sobre la materia, al respecto, el Dr. Burgoa opina:

"En la Asamblea Constituyente de 1916-1917 se discutió el proyecto del artículo 5 constitucional que consignaba diversas garantías de seguridad jurídica para el trabajo y su retribución. Sin embargo, la concepción de dicho artículo no tendía a establecer verdaderas garantías en materia laboral. De la discusión que se suscitó en torno a él surgieron tendencias para implantar en la Ley Fundamental del país un régimen de garantías sociales en la citada materia y que no debería ser incluido dentro del capítulo denominado "Garantías Individuales", porque su objeto de normación no debía regularse como las relaciones estrictas entre gobernantes y gobernados, sino como relaciones individuales y colectivas entre la

clase patronal y la trabajadora y sus respectivos miembros."⁹

Las normas referentes a las garantías sociales en materia de trabajo fueron agrupadas de manera sistemática y coordinada en un nuevo capítulo de nuestra Carta Magna, integrando el artículo 123 de la Constitución de 1917.

"El que sugirió la idea de regular la materia de trabajo en forma independiente de las garantías individuales fue Alfonso Cravioto, quien al concluir su discurso se expresó con estas elocuentes palabras :...así como Francia, después de su revolución, ha tenido el alto honor de consagrar en la primera de sus cartas magnas los inmortales derechos del hombre, así la República Mexicana tendrá el orgullo legítimo de mostrar al mundo que es la primera en consignar

⁹ Op. Cit. Ignacio Burgoa, Las Garantías Individuales, p. 703.

en una constitución los sagrados derechos de los obreros."¹⁰

Estas normas de trabajo consagradas en el artículo 123 constitucional pues, constituyen verdaderas garantías que, si bien no son individuales, dado que no se encuentran en relaciones de supra a subordinación, sino en relaciones de coordinación, el Estado debe de cumplirlas, so pena de realizar actos de autoridad viciados de inconstitucionales.

Efectivamente, si alguna autoridad violase en perjuicio de los gobernados cualquier disposición contenida en el artículo 123 constitucional, el particular perjudicado en sus garantías puede interponer el juicio de amparo a fin de que se le restituya en el pleno goce de la garantía individual violada.

Al respecto, el Dr. Burgoa opina lo siguiente:

"...el concepto de "garantías individuales" no es restrictivo, sino por el contrario, extensivo, es decir,

¹⁰ Cita que aparece en el libro de Pastor Rouaix, Génesis de los Artículos 27 y 123 de la Constitución Política de 1917, p. 72, citado por Ignacio Burgoa, Op. Cit.

no se debe identificar a las garantías individuales con los veintinueve primeros artículos de la Constitución, pues éstos solamente las enuncia en forma más o menos sistemática, sino referirlas a todos aquellos preceptos constitucionales que por su espíritu mismo vengán a complementar, en diversa manera, las primeras veintinueve disposiciones, toda vez que la declaración contenida en el artículo primero es lo suficientemente amplia para inferir que es a través de toda la Constitución como se consagran las garantías individuales o del gobernado. Por vía de ejemplo citaremos un caso: el artículo 123, que no se encuentra dentro de los veintinueve primeros artículos constitucionales, está indiscutiblemente vinculado al artículo 5 de la Ley Fundamental, precepto que se refiere a garantías relativas a la prestación de servicios. Las fracciones II, III, etc., del mencionado artículo 123 fijan las condiciones del desempeño del trabajo y, cuando alguna autoridad las viole en

perjuicio de una persona, evidentemente, y a nadie se le ocurriría lo contrario, procede el amparo, no obstante que la supuesta violación se comete contra un precepto constitucional no comprendido dentro de los veintinueve primeros artículos, pero que en sí mismo importa una complementación y extensión sociales del artículo 5, que consigna expresamente sendas garantías individuales."¹¹

¹¹ Op. Cit. Ignacio Burgoa, Las Garantías individuales, pp. 188 y 189.

2.2. Garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional.

La garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda alguna, la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Ley Suprema.

La garantía de legalidad consagrada en la primera parte del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia, se contiene en la expresión *fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento*.

El artículo 16 Constitucional, en su primer párrafo establece textualmente lo siguiente:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

El artículo antes transcrito establece la garantía de legalidad, merced a la cual, todos los actos de autoridad deben estar debidamente fundados y motivados, entendiendo por fundamentación que esos actos deben basarse en una ley que resulte exactamente aplicable al caso, siendo menester que dicha fundamentación sea además clara y precisa; en tanto que por motivación legal, se entiende a la conducta que vierte la autoridad, en el sentido de especificar por qué causas una determinada disposición normativa que se cita como fundamento legal en un acto de molestia, es aplicable al caso concreto.

En otras palabras, la fundamentación está constituida por los preceptos jurídicos que permiten a la autoridad realizar sus actos, y la motivación es el razonamiento lógico-jurídico mediante el cual la autoridad debe explicar el por qué la conducta realizada por el gobernado actualiza la hipótesis normativa.

La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la misma Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso.

El Dr. Burgoa opina que, respecto de causa legal del procedimiento se entiende lo siguiente:

"el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por la autoridad competente, deben tener no sólo una causa o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir, fundado y motivado en una ley en su aspecto material, esto es, en una disposición normativa general e impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas."¹²

De lo expuesto en líneas anteriores, podemos concluir que todo acto de autoridad, sin excepción alguna, que afecte de cualquier manera a los particulares, debe estar debidamente fundado y motivado en un ordenamiento legal.

¹² Op Cit. Ignacio Burgoa, Las Garantías Individuales, pags. 595 y 596

Sobre este particular, el Poder Judicial de la Federación ha establecido las siguientes tesis:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y

motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a). Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b). Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado."

Gaceta S. J. F. No. 64. 2o. T.C. del
6o. C., abril 1993, p. 43.

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."

Gaceta S. J. F. No. 54. 2o. T. C. del
5o. C., junio de 1992, p. 49.

Si bien el H. Congreso de la Unión es la autoridad competente en nuestro país para expedir un ordenamiento legal en sentido formal y material, es decir,

una Ley, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste no puede ir más allá de lo que la propia Constitución establece en uso de esta facultad.

Es decir, toda vez que el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad legislativa, y que todos sus actos deben encontrarse debidamente motivados y fundados, se encuentra limitado para actuar según lo dispuesto por la Constitución.

El anterior criterio ha sido adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la tesis jurisprudencial número 68, consultable en la página 131 de la primera parte, del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, en la que se establece lo siguiente:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél

actúa dentro de los límites de las
atribuciones que la Constitución
correspondiente le confiere
(fundamentación), y cuando las leyes que
emite se refieren a relaciones sociales
que reclaman ser jurídicamente reguladas
(motivación); sin que esto implique que
todas y cada una de las disposiciones
que integran estos ordenamientos deben
ser necesariamente materia de una
motivación específica."

2.3. Garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Mexicana.

La fracción IV del artículo 31 constitucional contiene elementos de gran trascendencia para el derecho fiscal mexicano.

Tal disposición establece textualmente lo siguiente :

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos :

I

.....

II

.....

III

.....

IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o Estado y Municipio en que

residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

A continuación procederemos a analizar las garantías en materia tributaria establecidas en el precepto transcrito en líneas anteriores, aunque para efectos prácticos, no seguiremos el orden en el cual se encuentran establecidas en el citado precepto.

En primer lugar, la fracción analizada establece que los impuestos deben ser establecidos a través de una Ley. Así, se especifica que la creación de impuestos estará sujeta al principio de legalidad.

Consecuentemente, toda contribución debe estar contenida en una ley en sentido formal y material, la cual deberá ser de carácter general, abstracta e impersonal.

Este principio, sin embargo, admite dos excepciones:

1. El artículo 29 constitucional establece el caso de suspensión temporal de las garantías y, por lo tanto, las contribuciones que se impusiesen en estos términos no estarían sujetas a las garantías establecidas por el artículo 31 constitucional en su fracción IV.

2. El artículo 131 constitucional establece que el Congreso de la Unión permite al ejecutivo la modificación en el monto de las tarifas de exportación e importación.

En segundo lugar, la fracción IV en estudio dispone que las contribuciones a cargo de los mexicanos deberán ser equitativas y proporcionales.

2.3.1. Garantía de Proporcionalidad tributaria.

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad para contribuir.

La proporcionalidad debe analizarse en función del tipo de impuesto de que se trate, esto es, si se está en presencia de un impuesto que grava el ingreso, el gasto o el patrimonio.

El término proporcional ya aparece en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz:

"Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con **proporción a sus facultades**, sin excepción, ni privilegio alguno."

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades."

De los anteriores antecedentes históricos, podemos concluir que toda contribución que pretenda ser justa y proporcional, debe atender a la auténtica capacidad contributiva del gobernado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha opinado al respecto, en las tesis de jurisprudencia que a continuación se transcriben, lo siguiente:

"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 a 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 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, etc., 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."¹³

¹³ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Pleno, agosto de 1991, p. 110.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982. ES INCONSTITUCIONAL PORQUE VIOLA LO DISPUESTO POR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL YA QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS.- El artículo 24 transitorio de la Ley que Establece, Reforma, adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, que señala que los contribuyentes que por el año de 1993 estén obligados a presentar declaración anual en términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año, sumando al monto del impuesto que

resulte, conforme al Título IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10%, viola lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues conforme al mismo los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en un monto superior los contribuyentes de mas elevados recursos, y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. En la especie, el precepto reclamado viola ese requisito porque el que se deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, no es un criterio general y equilibrado sobre la capacidad económica del sujeto pasivo, como

tampoco lo es el que se tenga o no la obligación de presentar declaración anual, además de que la fijación de la sobretasa contemplada por el precepto reclamado, rompe con la progresividad de las tarifas que contempla el Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Amparo en revisión 2598/85.- Alberto Manuel Ortega Venzor.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Sostienen la misma tesis:

Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Farías Salcedo.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85.- Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.

Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85.- Jean Vandenhaute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava."

Las tesis de jurisprudencia antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una Ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago del impuesto que les corresponda.

Otro elemento que se observa en las tesis de jurisprudencia citadas, es que para que se cumpla con la proporcionalidad de los tributos, éstos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, esto es, que pague más quien mayor capacidad contributiva posea.

2.3.2. Garantía de Equidad tributaria.

La equidad en materia tributaria se refiere a que debe darse un trato tributario igual a aquellos causantes que se encuentren en igualdad de condiciones ante la ley fiscal y, por su parte, deberá darse un trato tributario distinto a aquel contribuyente que se encuentre en una condición de desigualdad respecto de los demás.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos."¹⁴

"Una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas la personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece."¹⁵

¹⁴ JOSE RIVERA PEREZ C.: "Revista de Investigación Fiscal"; Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, marzo 1990, p. 78.

¹⁵ ADOLFO ARRIÓJA VIZCAINO: Derecho Fiscal; 1a ed., Themis, México, 1982. p. 56.

En resumen, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias ante la Ley que establece y regula el tributo.

Lo anterior debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta, en el capital, en el origen de los tributos, en las circunstancias personales, etc. Ya que de lo contrario se estaría dando un trato desigual a los iguales, y lo que pretende la Constitución con este principio es dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia definiendo el concepto de equidad tributaria, en los términos establecidos en, entre otras, las siguientes tesis de jurisprudencia:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. También este Tribunal en Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la

que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, **tratar a los iguales de manera igual.**"¹⁶

"La equidad toralmente, es 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 gravados, deducciones permitidas, plazos de pago,** etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos

¹⁶ Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1974,

pues, por una parte el permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos".¹⁷

"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 a 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 y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad**

¹⁷ Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1984, p. 325

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, etc., 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."¹⁸

¹⁸ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Op. Cit. P. 110

De la lectura realizada a las tesis de jurisprudencia antes transcritas se advierte que el principio de equidad tributaria que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, medularmente consiste en dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación establecida en Ley.

2.4. Análisis de la constitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, específicamente su Artículo Cuarto, en el que se modifica el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala textualmente lo siguiente:

"ARTICULO CUARTO. Se reforman los artículos 6o. último párrafo, 14, 55 segundo y tercer párrafo; 161 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se ADICIONAN los artículos 69, con un cuarto párrafo pasando el cuarto a ser el quinto y con un texto recorriéndose los demás párrafos y se DEROGAN los artículos 90 fracción VII y 91 de la citada Ley, para quedar como sigue:

.....
..

ARTICULO 14.- Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo se determinará conforme a lo siguiente:

1.- A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esta Ley excluidos los intereses y la ganancia inflacionaria a que se refiere el artículo 7-B de la misma ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio.

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

b) Los intereses devengados a favor del contribuyente en el ejercicio sin deducción alguna. Para los efectos de este inciso, no se considerará como interés la utilidad cambiaria.

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

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

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

a) El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto la prevista en la fracción IX del artículo 22 de la misma, las correspondientes a las inversiones y la pérdida inflacionaria en los términos del artículo 7-B de la propia Ley.

b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los porcentos que para cada bien de que se trate determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 43, 44 o 45 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes del activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto

original aun no deducida conforme a este inciso.

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

d) Los intereses devengados a cargo del contribuyente en el ejercicio sin deducción alguna. Para los efectos de este inciso no se considerará como interés la pérdida cambiaria.

e) Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos o por partes

iguales en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.- La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplir la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos. En los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o sobre el crédito."

Por su parte, la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales,

publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, específicamente su Artículo Octavo, establece que la reforma al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entrará en vigor a partir del 1° de enero de 1989. Esta disposición señala textualmente lo siguiente:

"ARTICULO OCTAVO.- Para los efectos de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se reforman y adicionan conforme a lo dispuesto por los preceptos anteriores, se estará a las siguientes disposiciones transitorias:

10. Entrarán en vigor a partir del 1° de enero de 1989, las reformas y adiciones que se hicieron a los artículos 14, 69, 109, y 161 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante el ARTICULO CUARTO del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986; y que conforme al ARTICULO PRIMERO TRANSITORIO del

mencionado Decreto deberían de entrar en vigor a partir del 1° de enero de 1991."

Así las cosas, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, que se adicionó a dicho ordenamiento mediante los decretos legislativos anteriormente mencionados, es violatorio de lo dispuesto en los artículos 16 y 123 fracción IX de nuestra Constitución Política.

En efecto, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional, en la medida en que pretende obligar a los patrones a efectuar el reparto de utilidades a sus trabajadores sobre una base distinta de aquélla que sirve de base para determinar el impuesto sobre la renta, en franca contravención a lo dispuesto por el inciso e) de la fracción IX, del apartado A, del artículo 123 de nuestra Ley fundamental.

Lo anterior es así, toda vez que el inciso e) de la fracción IX del apartado A, del artículo 123 de nuestra Constitución Política establece textualmente lo siguiente:

"ART. 123.- Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de

empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir las leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo:

.....

IX.- Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas:

.....

e) 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. Los trabajadores podrán formular ante la oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la Ley;

..... "

Cabe recordar que el artículo 123 de nuestra Constitución Política, no obstante que no se encuentra dentro del capítulo I de la misma, consagra garantías de carácter social en favor de los gobernados, las cuales deben ser ineludiblemente cumplidas por las autoridades, tal como se expuso en el capítulo respectivo a las garantías de carácter social en el presente estudio.

Ahora bien, de la simple lectura que se realice del artículo 123 de nuestra Carta Magna, es claro que dicho precepto otorga facultades al Congreso de la Unión para legislar en materia de trabajo, pero siempre respetando las bases que el mismo señala.

Esto es, de acuerdo a lo previsto por el inciso e), de la fracción IX, del apartado A, del Artículo 123

constitucional, el Congreso de la Unión, al legislar en materia de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no puede establecer que su monto se determine con una base distinta a la renta gravable prevista por las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La renta gravable, como su nombre lo indica, debe corresponder a aquella cantidad sobre la cual las empresas están obligadas a determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

En efecto, si nuestro Constituyente no hubiera pretendido establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se determinara a partir de la cantidad que sirve de base para calcular el impuesto sobre la renta que éstas deben pagar, no se hubiera referido al concepto de renta gravable, sino que simplemente habría hecho referencia a que dicha participación debería determinarse conforme a las bases establecidas por las leyes respectivas.

Lo anterior, se reconoce en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados correspondiente al 29 de diciembre de 1961, en el que al analizar el proyecto de reformas a la fracción IX del artículo 123 de nuestra

Constitución Política enviada a la XLV Legislatura por el entonces Presidente de la República, licenciado Adolfo López Mateos, se señaló lo siguiente:

"De otra suerte, el trabajador quedará sin armas técnicas para acudir ante la Secretaría de Hacienda, a la hora en que esté inconforme con una declaración de utilidades gravables de la empresa a la cual sirva y de cuyas utilidades participe, La participación debe recaer precisamente sobre la utilidad de la empresa y no acumularse a los gastos de la misma. Además, la participación debe ser determinada y proporcional al monto de la utilidad, es decir, debe otorgarse conforme a cuotas preestablecidas y habrá de ser mayor cuando la utilidad aumenta y reducirse cuando la utilidad disminuye."

Asimismo, en el Dictamen formulado por las Comisiones de Puntos Constitucionales y de Trabajo de la H. Cámara de Senadores, en relación con la reforma a la fracción IX del artículo 123 Constitucional, se estableció lo siguiente:

"Se establece así, una Comisión Nacional integrada por Representantes de los trabajadores, de los empresarios y del Gobierno, que auxiliada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la búsqueda de los elementos económicos para hacer el reparto de referencia, tomando como base el impuesto gravable de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta; y minucioso de la economía nacional a fin de no menoscabar ni en forma ínfima el estudio y ayuda a los inversionistas que tienen derecho a percibir la ganancia justa de sus inversiones, se haga el reparto de utilidades."

Por su parte, con el fin de atender a su concepto gramatical, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española define la voz renta de la siguiente manera :

"Renta. (Del lat. *reddita*, infl. por *vendita*.) f. Utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de

ella se cobra. 2. Lo que paga en dinero
o en frutos un arrendatario. neta. renta
que queda después de aplicar las
deducciones fiscales."¹⁹

En estos términos, podemos concluir que la renta gravable es aquella utilidad que se encuentra afecta al pago de un impuesto, en el caso concreto, la utilidad sobre la que incide el impuesto sobre la renta.

Así las cosas, es claro que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la renta resulta inconstitucional al pretender establecer una renta gravable para efectos del reparto de utilidades a los trabajadores de las empresas, cuando la renta gravable es una sola: aquella utilidad de los contribuyentes gravada por el impuesto sobre la renta.

En efecto, la renta gravable es una cantidad que representa la utilidad o ganancia auténtica del contribuyente, afecta al pago del impuesto sobre la renta por lo que, por definición, no puede haber una renta gravable para efectos del reparto de utilidades a los trabajadores de las empresas, simplemente porque la citada participación no es un impuesto o contribución que grave a

¹⁹ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española,

los patrones, sino una prestación sui generis establecida por mandato constitucional en beneficio de los trabajadores.

En efecto, la renta gravable, como su nombre lo indica y como se ha analizado anteriormente, implica necesariamente que sea una utilidad o ganancia afecta al pago de un impuesto. En esta medida, no puede existir una "renta gravable" para efectos del reparto de utilidades a los trabajadores puesto que una prestación en beneficio de un trabajador no "grava" a la utilidad de su patrón, sino como su nombre lo indica, éste "participa" de aquélla en un determinado porcentaje.

Así, toda vez que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas no tiene el carácter de una contribución, puesto que no está destinada a sufragar al gasto público, es evidente que es una prestación en beneficio del trabajador que le reporta un ingreso, por lo que es una auténtica participación en la ganancia de los patrones, tal como su objetivo constitucional lo indica. Tan ello es así, que la propia participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se encuentra gravada con el impuesto sobre la

renta, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 77, fracción XI de la ley de la materia.

Por lo tanto, es claro que no puede existir una renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas por la simple y sencilla razón de que la referida participación no es una contribución que "grave" a la ganancia de los patrones, sino que los trabajadores "participan" de esta utilidad gravable, por lo que es evidente que la única renta gravable es aquélla conforme a la cual los patrones enteran su impuesto sobre la renta.

Decimos que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional al establecer una "renta gravable" para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, pues tal como el artículo 123 consagra una prestación en favor de los trabajadores mexicanos, es claro que el mismo precepto consagra una garantía en favor de los gobernados que tengan el carácter de patrones, consistente en que las cantidades que deben cubrir a sus trabajadores por concepto de su participación en sus utilidades, deban determinarse a partir de las cantidades que sirvan de base para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

Así, al expedir el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Congreso de la Unión viola el inciso e) la fracción IX del apartado A del artículo 123, al pretender obligar a los patrones a repartir utilidades a sus trabajadores conforme a una base que no refleja su auténtica utilidad.

En efecto, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales residentes en México deben determinar el impuesto a su cargo aplicando la tasa del 34% al resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

El mismo precepto señala que dicho resultado fiscal se determina disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II de la propia Ley y las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

En estos términos, es claro que la renta gravable a la que se refiere el inciso e), de la fracción IX, del apartado A del artículo 123 de nuestra Constitución Política es el resultado fiscal determinado con base en lo previsto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la medida en que es éste el que sirve de base

para determinar el impuesto a su cargo, además de todas las razones expuestas en el presente trabajo.

No obstante lo anterior, la disposición en comento pretende obligar a los patrones a determinar la cantidad que debe servir de base para el pago de participación de utilidades a sus trabajadores, sobre bases distintas a aquéllas que se señalan en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Del análisis que en su momento se efectuó de las bases contenidas en los artículos 14 y 10 respectivamente, es evidente que la cantidad que los patrones deben considerar para determinar la participación de sus trabajadores en las utilidades será siempre inferior o superior a la base que los mismos determinen para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, de donde es claro que el precepto combatido es violatorio de la garantía prevista por el inciso e), de la fracción IX, del apartado A, del artículo 123 de nuestra Constitución Política.

Por otra parte, tomando en cuenta que conforme a lo previsto por el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de nuestra Constitución Política, el reparto de utilidades a los trabajadores de las empresas debe realizarse precisamente sobre la renta gravable

determinada para efectos del impuesto sobre la renta, es evidente que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de las garantías aludidas, al pretender obligar a los patrones a pagar dicho reparto sobre bases distintas.

Lo anterior es así, en virtud de que el Constituyente estableció que el reparto de utilidades a los trabajadores debe efectuarse sobre el importe que se determine como base para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, pues esto no obedece a otra circunstancia que al hecho de que dicha base representa la utilidad o ganancia que obtienen las empresas en cada ejercicio, dando cumplimiento así a la teleología del reparto de utilidades.

Lo anterior se confirma con el hecho de que, conforme al artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, todas las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

Como en su momento se explicó, para que una contribución resulte proporcional, debe incidir sobre la auténtica capacidad contributiva de los sujetos.

Así entonces, si el impuesto sobre la renta es el gravamen por el que se determina la parte de las utilidades

de las empresas que éstas deben aportar para sufragar los gastos públicos, es evidente que la base determinada para efectos de dicho gravamen representa exactamente el importe de las ganancias o utilidades que éstas obtienen en el ejercicio, pues por mandato constitucional éste impuesto debe gravar a los sujetos conforme a su auténtica capacidad contributiva.

En estos términos, si la garantía consagrada por el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de nuestra Constitución Política tiene por objeto que los trabajadores participen de las utilidades obtenidas en cada ejercicio por las empresas a las que prestan sus servicios, es claro que para determinar dicha participación debe atenderse necesariamente a las utilidades que hayan determinado las propias empresas para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

Lo anterior, en virtud de que la base del impuesto sobre la renta no es otra cosa sino la auténtica capacidad económica o contributiva que las empresas tienen en cada ejercicio.

En consecuencia, es evidente que el precepto que nos ocupa resulta inconstitucional al pretender obligar a las empresas a pagar el reparto de utilidades a sus

trabajadores sobre un importe que no representa realmente las ganancias o utilidades que éstas percibieron en el ejercicio, contrariamente a lo establecido por el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 constitucional.

Pretender lo contrario, como lo hace el artículo 14 de la Ley, equivaldría a implícitamente aceptar que el impuesto sobre la renta no atiende o refleja la auténtica utilidad de los causantes, pues para repartir la utilidad a sus trabajadores, el patrón debe atender a otros conceptos distintos de aquellos que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que indirectamente resultaría en concluir que entonces el impuesto sobre la renta viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, si el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretende repartir a los trabajadores la auténtica utilidad de sus patrones, entonces la utilidad sobre la cual dichos patrones enteran el impuesto sobre la renta no representaría su auténtica ganancia o utilidad, contraviniendo así el artículo 31, fracción IV constitucional.

De todo lo expuesto en líneas anteriores, se hace evidente que el artículo materia del presente estudio

resulta violatorio de la garantía social contemplada para el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de nuestra Constitución Política.

Aunado a lo anterior, como se expuso en su momento, no se encuentra dentro de las facultades constitucionales del Congreso de la Unión el contravenir las bases establecidas por la Constitución, sino únicamente legislar sobre lo que la propia Carta Magna no haya establecido o bien, desarrollar en detalle lo dispuesto por esta, pero siempre sin contravenir las bases establecidas en ésta.

Sin embargo, no se encuentra dentro de las facultades conferidas al Congreso de la Unión la de establecer una base distinta para efectos de determinar el reparto de utilidades a los trabajadores que aquella que deba aplicarse para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, pues la propia constitución es la que establece que la base de reparto será la renta gravable que, como se expuso, no es otra que aquella sobre la cual tributan los patrones.

Así entonces, resulta claro que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola a su vez la

garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, conforme a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los actos públicos deben ser emitidos por la autoridad competente y estar debidamente fundados y motivados, incluyendo los emitidos por las autoridades legislativas.

Tratándose de actos legislativos, la debida fundamentación y motivación solamente se satisface cuando el órgano que expide el ordenamiento legal actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución le confiere, y cuando las leyes que emiten dicho órgano se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas.

El anterior criterio ha sido adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS
ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Por
fundamentación y motivación de un acto

legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica."²⁰

En el artículo 14 tildado de inconstitucional, el Congreso de la Unión establece una obligación a las empresas mexicanas de participar a sus trabajadores de una utilidad distinta de aquélla que se determina para efectos del impuesto sobre la renta aun cuando el mismo no es el órgano constitucionalmente facultado para establecer que la

²⁰ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación Número 68, Primera Parte, p. 131.

participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se determine sobre una base distinta de la renta gravable determinada para efectos del impuesto sobre la renta.

De lo anterior, es claro que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta a su vez violatorio de la garantía de la debida fundamentación y motivación legal consagrada por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Debe señalarse que cualquier justificación de carácter económico que pudiera existir en relación con las razones por las que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la renta pretende establecer que la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debe realizarse sobre bases distintas que aquellas que sirven para la determinación del impuesto sobre la renta, no pueden constituir un argumento jurídicamente válido para concluir que dicho precepto no resulta violatorio de las garantías constitucionales antes mencionadas.

Sin embargo, y pese a que pudiera parecer lo contrario, la intención de combatir la constitucionalidad de este precepto por cualquier empresa que se colocara bajo la hipótesis prevista por la ley, no resultaría en una

afectación en forma alguna del derecho de sus trabajadores de participar en sus utilidades, sino simplemente que éstas se determinen con arreglo a lo previsto por el precepto constitucional correspondiente, esto es, de acuerdo con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por ende, con arreglo a su auténtica capacidad económica.

Lo anterior en virtud de que, de acuerdo con la ley, los trabajadores deben de participar de las utilidades que percibió la empresa añadiendo una plusvalía a todos los objetos que hayan elaborado o procesado, y los servicios que hayan prestado.

Es decir, toda vez que el reparto de utilidades es un derecho obtenido por el esfuerzo conjunto de trabajadores y patrón realizado durante un ejercicio, al obtener ganancias fruto de este esfuerzo, lo justo es que dichos trabajadores participen también de las utilidades que ayudaron a obtener a la empresa, pero el concepto a repartir entre los trabajadores es precisamente la verdadera utilidad o ganancia obtenida en el ejercicio, tal como lo disponen la Constitución y la Ley Federal del Trabajo y no repartir cantidades de más, pues eso sería injusto e ilegal.

En efecto, tal y como el propio nombre de esta figura lo indica, lo que el patrón debe compartir con sus trabajadores en virtud del trabajo que ambos desempeñaron, unos prestando el capital, y otros la fuerza de trabajo, si es el caso, son las ganancias que la negociación obtuvo, fruto de ese trabajo conjunto.

Ahora bien, por otro lado, lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta persigue gravar es una modificación patrimonial que se dé en el contribuyente de modo efectivo, es decir, no meramente una entrada de dinero en efectivo o en especie, sino que de los ingresos que tenga ese contribuyente, la ley reconoce que se debieron de efectuar una serie de erogaciones necesarias para la obtención del ingreso por la realización de las actividades del contribuyente.

Como puede apreciarse, la auténtica modificación patrimonial puede atenderse sólo cuando al contribuyente se le permitan deducir todos y cada uno de los conceptos que dentro de la lógica jurídica hayan llevado a la consecución del ingreso, resultando de la diferencia de los ingresos y las deducciones la utilidad fiscal, de la cual pueden deducirse las pérdidas en que se haya incurrido en ejercicios anteriores.

Como puede apreciarse, el modo de determinar la base para efectos del impuesto sobre la renta, se encuentra dentro de un parámetro que reconoce más el efecto que determinadas deducciones o gastos tienen sobre el patrimonio del patrón y que de no permitir realizar sus deducciones, se estaría repartiendo un dinero que en realidad no representa una ganancia o utilidad obtenida por la empresa, sino un porcentaje de la inversión que el patrón realizó para poder mantener a la empresa en operación o bien, para mejorar la operatividad de la misma.

Cabe recordar que la teleología del reparto de utilidades es el que los trabajadores mexicanos participen de la utilidad que obtiene su patrón, como resultado del binomio trabajo-capital, pues de no darse esa "sociedad" entre el patrón y el trabajador, uno sin el otro no reportarían las mismas ganancias.

Si lo anterior es cierto, podemos afirmar válidamente que para efectos del reparto de utilidades, según nuestra Constitución, los trabajadores mexicanos y los patrones son "socios" de una manera *sui generis*.

Luego entonces, resulta totalmente absurdo que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretenda

repartir utilidades a socios que aportan capital conforme a una base y a socios que aportan su fuerza de trabajo conforme a una base totalmente distinta.

En efecto, resulta totalmente absurdo que a un tipo de socios se les haga partícipes de unas ganancias determinadas de un cierto modo y a otro tipo de socios se les haga partícipes de las utilidades obtenidas determinadas de otro modo, pues en todo caso, lo que cabe hacer entre socios es distinguir el porcentaje sobre el cual se participará de una misma utilidad, o hacer distinciones en derechos corporativos, pero los derechos económicos siempre atienden a una sola utilidad.

Como ya antes había mencionado, la circunstancia de que el Constituyente haya remitido expresamente a la renta gravable del impuesto sobre la renta, no es algo que obedezca a un mero capricho legislativo, sino que parte del reconocimiento de que la renta gravable corresponde a la verdadera utilidad que obtiene una empresa, es decir, la renta gravable es el beneficio económico real que se ha obtenido por el patrón con motivo de la inversión de su capital en un negocio y, por tanto, es la cantidad susceptible de "ingresar a su bolsillo", por lo que evidentemente tiene que ser ésta la base para el reparto de utilidades a los trabajadores de las empresas.

Lo que es más, tan es ésta la utilidad real que puede ser susceptible de reparto que, precisamente, es la que sirve de base para el pago del impuesto sobre la renta al Estado, el cual es un gravamen que, al igual que el reparto de utilidades, parte del principio de que lo que debe participarse son las utilidades reales que se generen por las empresas.

Así, podemos afirmar que el Fisco y cualquier contribuyente son socios, es decir, se reconoce que el Estado, al proporcionar a los gobernados diversos medios y seguridad jurídica necesarios para obtener sus ganancias, deben participar de las mismas, por lo que tiene el carácter de "socio" del gobernado.

Del mismo modo, como se mencionó anteriormente, la Constitución considera al trabajador como un socio del patrón, pues las utilidades que obtiene la empresa son producto del binomio trabajo-capital.

Luego entonces, si el patrón, el trabajador y el Fisco son co-socios, deben participar de un porcentaje de las utilidades obtenidas por el patrón, pero la ganancia que se obtiene es única, y se determina sobre una misma base.

El hecho de que la base sobre la cual deben participar los trabajadores de las utilidades de las empresas y sobre la cual se determina el impuesto sobre la renta a cargo de los patrones es una sola ha sido reconocido por nuestros Tribunales Federales, como puede apreciarse de la tesis que se transcribe a continuación:

***INGRESO GLOBAL GRAVABLE, DEBE SER EL MISMO, UNO SOLO, PARA EFECTOS TANTO EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMO EN MATERIA DE PARTICIPACION DE UTILIDADES .-** La variación del ingreso global gravable de las empresas será tanto para efectos del impuesto sobre la renta, como para efectos de la participación de las utilidades, puesto que la determinación de este último concepto depende directamente de la determinación de aquel, ya que su monto aumentará o decrecerá en la misma proporción, esto es, a mayor ingreso gravable, mayor participación de las utilidades, y a menor ingreso gravable, menor participación de

utilidades. Lo anterior es así, independientemente de las razones que haya tenido la autoridad hacendaria para emitir la resolución en materia de participación de utilidades, porque lo cierto es que el ingreso global gravable de las empresas es único, sin que puedan determinarse dos o más ingresos gravables a una misma empresa por un mismo ejercicio fiscal, ya que tal hipótesis no se encuentra prevista en ningún precepto legal, de ahí que si el ingreso global gravable de las empresas puede ser sólo uno, dicho ingreso necesariamente deberá tomarse en cuenta para efectos tanto en materia de impuesto sobre la renta, como en materia de participación de utilidades, motivo por el cual si en la especie el procedimiento para determinar dicho ingreso se consideró ilegal y, por ello, se declaró la nulidad de la resolución respectiva en materia de impuesto sobre la renta, lo mismo debió hacerse respecto a la resolución emitida en materia de

participación de utilidades, toda vez que ésta se basó en el mismo ingreso global gravable declarado nulo, independientemente de las particularidades con que hubiera sido emitida."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1205/86. Asbestos Monterrey, S.A. 10 de septiembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona.

Así, si el Fisco y el patrón son socios, y el primero participa de la utilidad del patrón del modo como se determina en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la única conclusión lógica es que, si los trabajadores a su vez son socios del patrón, deben participar en determinado porcentaje, pero siempre de la misma utilidad de la que participa su co-socio, el Fisco, o inclusive de la manera como los socios de su patrón pueden repartir las utilidades fruto del negocio.

Inclusive, de aceptarse ese modo de distribución de utilidades entre socios, lo que se estará repartiendo no serán las verdaderas utilidades de la empresa, pudiendo llegar al extremo de repartirse parte del capital social de la misma, es decir, las aportaciones de los socios capitalistas.

Finalmente, de aceptarse que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reparte al trabajador la verdadera utilidad obtenida por su patrón, entonces el impuesto sobre la renta sería violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional.

Lo anterior es así, pues es lógico sostener que una de las dos bases en cuestión no atiende a la verdadera utilidad de los patrones, de concluirse que ésta es aquella conforme a la cual el contribuyente calcula el impuesto sobre la renta, entonces dicho tributo resultaría violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, garantía que, como se expuso en el capítulo respectivo del presente estudio, debe ser respetada por toda contribución en nuestro sistema de derecho.

En efecto, de concluirse que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta refleja la verdadera utilidad obtenida por los patrones, entonces el impuesto sobre la renta, al determinar una supuesta utilidad de otra manera, no atendería a la auténtica capacidad contributiva de los causantes y gravaría ganancias que no representan la utilidad real de éstos.

Por lo tanto, el impuesto sobre la renta sería inconstitucional al violar la garantía de proporcionalidad tributaria de los contribuyentes, por lo que el gobernado afectado no debería estar obligado a pagar el impuesto sobre la renta, pues si la base del impuesto no denota su auténtica capacidad contributiva, establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dicho tributo no contaría con uno de sus elementos esenciales, haciendo imposible su determinación.

En todo caso, lo procedente es que el impuesto sobre la renta obligue a los causantes a determinar sus utilidades de una sola manera, pues no existe más que una sola utilidad o ganancia que puede reportar una empresa, y sobre ella determinar un porcentaje de participación al fisco (34%) y un porcentaje de participación a sus trabajadores (10%).

Es importante hacer notar que la inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya ha sido reconocida por los Jueces Primero, Décimo, Cuarto, de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, al resolver los juicios de amparo 306/95, 924/89, 310/96 y 34/97 promovidos por Citibank México, S.A., Grupo Financiero Citibank, Syntex, S.A. de C.V., Casa de Bolsa Santander México, S.A. de C.V. y Chase Manhattan Bank, S.A., respectivamente.

En la primera de las sentencias, el Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal estableció textualmente lo siguiente:

"De la lectura del citado artículo 123 de nuestra Carta Magna, se advierte que otorga facultades al Congreso de la Unión para legislar en materia de trabajo, pero respetando las bases que en el mismo se señalan.

Así las cosas, el Congreso de la Unión al legislar en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no puede establecer que su

monto se determine con una base distinta de la renta gravable prevista por las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que en la misma Constitución se establece que para determinar dicho monto, se hará de conformidad con las bases que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta establezca o señale.

Es oportuno señalar que el Impuesto sobre la Renta se divide en dos categorías o especies básicas que son:

- a) el impuesto que grava la renta de las personas físicas y;

- b) el que recae sobre la renta de las empresas coincidiendo la renta de las empresas con la utilidad neta obtenida en un período determinado de tiempo.

En estas circunstancias, el artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece las bases por medio de las cuales las personas morales deberán

calcular su impuesto sobre la renta y que a la letra dice:

"... Las personas morales deberán calcular el "Impuesto sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal "obtenido en el ejercicio la tasa de 35%."

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

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

En estos términos, es claro que la renta gravable a que se hace referencia el inciso e), de la fracción IX, del apartado A del artículo 123 constitucional, es el resultado fiscal determinado con base en lo previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto

sobre la Renta antes mencionado, en la medida en que es éste el que sirve de base para determinar el impuesto a cargo de las empresas.

De lo anteriormente expuesto, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional al violar el artículo 16 en relación con el 133 ambos de la Constitución Política.

El artículo 133 establece que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Por consiguiente, ninguna disposición legal puede ir más allá de lo que establece la propia Constitución.

Por otro lado, el artículo 16 constitucional establece en su primera parte que cualquier acto de autoridad que implique una molestia al gobernado en sus papeles o posesiones, debe de reunir las siguientes formalidades:

- 1.- Constar por escrito
- 2.- Provenir de autoridad competente
- 3.- Fundar y motivar la causa legal del procedimiento.

Y como las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permita, resulta que todo aquello que aparte de la norma fundamental, carece de sustentación legal y deviene en arbitrario.

En el presente caso, el Congreso de la Unión al expedir el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (por lo que hace al artículo 14 de dicho ordenamiento), viola en perjuicio del quejoso la garantía consagrada en el artículo 16 constitucional, porque va en contra de lo que señala el precepto 123 constitucional que es preciso y puntual, ya que sin sustento legal alguno, y demás contrario a lo que señala dicho

artículo, establece una base distinta para determinar la renta gravable de la parte quejosa, y en base a dicha renta gravable se determinará el monto de las utilidades que le corresponden a los trabajadores.

Bajo este contexto, la autoridad legislativa creó una base para determinar el pago de un complemento del salario (artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), en contra del mandato constitucional antes mencionado.

En efecto, el Congreso de la Unión no estaba facultado para establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se pueda determinar sobre la base de una renta gravable distinta (artículo 14 ISR), a la que señala el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviniendo por consiguiente el artículo 16 constitucional.

Así las cosas, es claro que los actos reclamados en el presente juicio de garantías, resultan violatorios de la garantía de la debida fundamentación y motivación legal consagrada en el artículo 16 constitucional, en virtud de que la fundamentación legislativa se refiere a que el Congreso de la Unión actúe dentro de los límites de las atribuciones que nuestra Carta Magna le confiere, y la motivación legislativa se refiere a que regule relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas."

Por otra parte, al resolver el segundo de los amparos, el Juez Décimo de Distrito señaló textualmente lo siguiente:

"El invocado artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece lineamientos distintos a los establecidos por el artículo 10 de la propia Ley para la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles, incluyendo

partidas que no fueron consideradas en el texto del artículo que originalmente dicta las bases para el cálculo de la renta gravable; originando con ello que exista un porcentaje de participación, distinto al obtenido para la determinación de la renta gravable que se refiere al artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Federal en relación con el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

No existe precepto legal alguno que autorice modificación alguna a la "base gravable" para el solo efecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Atento a lo anterior, se debe llegar a la conclusión que el artículo 14 de la Ley de Impuestos sobre la Renta infringe las disposiciones establecidas por la fracción IX inciso e), del apartado A, del Artículo 123 constitucional, razón por la cual y sin necesidad de estudiar

los demás conceptos de violación, debe concederse a la quejosa el amparo y protección constitucional que solicita."

CAPITULO 3. MEDIOS DE DEFENSA.

3.1. Juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito.

En el presente trabajo he expuesto las razones y argumentos por los cuales, desde mi punto de vista, se demuestra que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta contrario a nuestra Carta Magna. Sin embargo, demostrar la inconstitucionalidad por sí sola del artículo en estudio en nada beneficia al patrón mexicano, quien ve vulneradas sus garantías individuales por este precepto.

Sentado lo anterior, considero de importancia y trascendencia para el presente trabajo, exponer el medio idóneo para hacer valer esta inconstitucionalidad, en qué plazo se puede hacer valer la misma, quiénes, contra quiénes y ante quién se pueden hacer valer los medios de defensa para restituir a los patronos mexicanos en el pleno goce de un reparto justo de utilidades a sus trabajadores.

En este sentido, recapitulando, hemos apuntado que la Constitución es la Ley Suprema de nuestro país. Sin embargo, esto sólo sería un enunciado teórico si sus disposiciones cedieran frente a la manera de conducirse de los particulares y los funcionarios públicos, dejando al

gobernado vulnerado en sus garantías, sin los medios necesarios para hacer valer sus derechos más elementales.

Al respecto, el Dr. Burgoa opina lo siguiente:

"Resulta indispensable ante todo ahondar en nuestras observaciones sobre la naturaleza de nuestra Constitución; su carácter de Ley rectora de los actos jurídicos que se producen en el país; la necesidad de que el orden constitucional que el texto crea, permanezca; y la forma como nuestras instituciones jurídicas resolvieron crear un instrumento - que pretendimos y aun pretendemos privilegiado - que fuere definitivo para defender la Constitución, lo cual en la realidad es defender el orden constitucional que aquélla establece con la pretensión de que sea permanente e indefinido."²¹

²¹ IGNACIO BURGOA: El Juicio de Amparo; 29a ed., Porrúa, México, 1992, p. 629.

Apuntado lo anterior, es preciso señalar que existen tres formas principales para defender a la Constitución:

1.- Mediante factores sociales o culturales, que se traducen en un respeto voluntario del orden que se ha establecido.

2.- Mediante factores políticos, creados en las propias constituciones, que nos proporcionan la estructura o principios funcionales del Estado, y que tienen su origen, principalmente, en el sistema de división de poderes.

3.- Mediante sistemas jurídicos, que crean instrumentos para restaurar el orden constitucional vulnerado.

Al respecto, el Dr. Burgoa opina lo siguiente :

"El factor que verdaderamente permite la defensa constitucional es el jurídico, que no es más que el establecimiento de un sistema normativo que indica con precisión las acciones procesales que deben utilizarse cuando aparecen las

violaciones constitucionales; los órganos ante los cuales pueden plantearse los reclamos; los titulares de dichas acciones; los procedimientos para plantear el conflicto constitucional; y los medios que se proporcionan a los órganos públicos para hacer cumplir las resoluciones definitivas que emitan respecto al planteamiento constitucional, y que permitirán reinstaurar el orden constitucional quebrantado."²²

Así las cosas, el orden jurídico es el factor mediante el cual los gobernados pueden lograr se les restituya en el goce de sus más caros derechos, en un ambiente de seguridad jurídica y con normas procesales que explican el procedimiento a seguir para obtener dicha restitución.

En nuestro país, es el juicio de amparo el medio por el cual los particulares pueden defenderse de actos de autoridad que vulneran sus garantías y obtener una restitución en el pleno goce de los derechos violados. Por

²² Ibid., p. 630.

lo tanto, a continuación expondré ciertos aspectos del juicio de amparo indirecto.

Me refiero al juicio de amparo indirecto, por ser éste la vía procesal tendiente a resolver la violación constitucional planteada, que en el caso en estudio se trata de una ley expedida por el H. Congreso de la Unión, en su carácter de Poder Legislativo, que contraviene nuestra Ley Suprema en perjuicio de los patronos mexicanos.

Lo anterior es así, toda vez que la propia Constitución General de la República establece en la fracción I de su artículo 103 que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

Por otra parte, en el artículo 107 constitucional se establecen las bases del juicio de amparo como medio de defensa para que los particulares que se vean afectados por leyes, reglamentos o decretos expedidos en contra de lo establecido por la Constitución, logren que se les restituya en el pleno goce de la garantía individual violada por tales preceptos.

3.1.1. Contribuyentes legitimados para interponer el juicio de amparo.

Cabe señalar que no cualquier contribuyente puede interponer el juicio de amparo en contra del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que si bien es cierto que se impugna la inconstitucionalidad de una Ley, también lo es el hecho que específicamente se impugna lo que se refiere al procedimiento para el cálculo y determinación de la base para el reparto de las utilidades a los trabajadores de las empresas que establece el citado artículo 14.

Así las cosas, el juicio de amparo indirecto podrá ser interpuesto por cualquier persona que esté obligada a efectuar un reparto de utilidades a sus trabajadores, pero además es necesario tal persona, sea física o moral, deba realizar tal reparto por primera vez, pues en aplicaciones posteriores se habrá consentido con el contenido de la norma tildada de inconstitucional y el juicio que se intente resultará improcedente, o bien, que dicha persona provoque el primer acto concreto de aplicación de la ley en su perjuicio.

Tal acción podrá llevarse a cabo a través de una consulta de criterio ante las autoridades fiscales en los

términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las cuales en caso de no ratificar el criterio sustentado por el patrón, que es lo más probable, generarán este acto de molestia en contra del particular, es decir, el primer acto concreto de aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en perjuicio del patrón de que se trate.

Asimismo, el gobernado interesado en combatir la inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta puede acudir al juicio de amparo dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que aplique la mecánica del mismo, cuestión que puede suceder al momento de la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, en donde la cantidad que señale el reparto de utilidades haya sido determinada conforme a la mecánica de dicho precepto.

3.1.2. Plazo, fundamento y competencia para la presentación de la demanda de amparo.

El fundamento para la procedencia del juicio de amparo indirecto que se interpusiera en el presente caso lo son los artículos 1º, fracción I, 114, fracción I y 116, en relación con los artículos 21 y 22 de la Ley de Amparo.

Por lo que respecta al plazo con el que cuenta el quejoso para la interposición de la demanda de amparo, dada su elocuencia y claridad, transcribiremos la siguiente tesis dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referente a la oportunidad de la demanda:

"TERMINO PARA INTERPONER LA DEMANDA DE AMPARO CONTRA LEYES.- En el sistema actual de la Ley de Amparo, los distintos términos para impugnar una Ley que se estime inconstitucional son:

a) Dentro de los treinta días siguientes al en que entre en vigor si es autoaplicativa (artículo 22, fracción I), b).- Dentro de los quince días a

partir del primer acto de aplicación (artículo 21), o c).- Dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notificó la resolución del recurso o medio de defensa ordinario, si éste se agotó previamente a la interposición del amparo (artículo 73, fracción XII, tercer párrafo)."

Amparo en revisión 3460/78.- Concepción Bustamante y Coags.- 23 de octubre de 1979.- Unanimidad de 18 votos de los Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo F., Palacios Vargas, Serrano Robles, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Calleja García, León Orantes, Aguilar Alvarez y Presidente Téllez Cruces.- Ponente: Gloria León Orantes.
Secretario: Francisco M. Ramírez.

Precedentes:

Amparo en Revisión 73/78 "Mezquita del Oro de Occidente, S.A.".- 22 de agosto de 1978.- Unanimidad de 16 votos.

Amparo en Revisión 6179/77."Talleres Estrella, S.A." 6 de marzo de 1979.- Unanimidad de 18 votos de los Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas M., Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia A., Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebolledo F., Palacios Vargas, Serrano Robles, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Del Río Rodríguez, Calleja, García Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y Presidente: Salvador Mondragón Guerra.- Secretario: Francisco M. Ramírez.²³

"REGLAMENTOS. TERMINO PARA INTERPONER AMPARO EN SU CONTRA. COMPUTO POR LAS REGLAS ESTABLECIDAS PARA LAS LEYES. Tratándose del amparo contra leyes, éstas pueden impugnarse cuando son

²³ Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Número 32, Pleno, 1979, p. 468.

autoaplicativas, es decir, en los casos en que por su sola expedición causan perjuicio a los quejosos, debiendo promoverse la demanda dentro del término de treinta días contados a partir de la fecha en que inicie su vigencia la ley impugnada (artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo); o cuando se actualice el perjuicio con el primer acto de aplicación, en cuyo supuesto la demanda debe promoverse dentro del término establecido en el artículo 21 de la Ley de Amparo. Esos principios son aplicables, no solamente a las leyes, sino también a los reglamentos, en virtud de que, aunque estos formalmente son actos administrativos, en su aspecto material constituyen verdaderos actos legislativos por cuanto que son de naturaleza impersonal, general y abstracta.

PRECEDENTES:

Volumen 70, Pág. 53. amparo en revisión 2323/72. Almacenes Chedraui, S.A. 17 de octubre de 1978. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 115-120. Pág. 80. amparo en revisión 524/78. Perfiles, Metales, Tornillos, Tuercas y Similares, S.A. 23 de noviembre de 1978. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 127-132, pág. 98. amparo en revisión 3591/78. Richardson Merrel, S.A. de C.V. 27 de agosto de 1979. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 145-150, pág. 102. Amparo en revisión 4773/80. Neftalí Meza Fuentes. 2 de abril de 1981. 5 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 187-192, pág. 99. Amparo en revisión 480/84. Compañía Minera Río Colorado, S.A. 23 de agosto de 1984.

Unanimidad de 4 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.²⁴

²⁴ Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, tesis 407, pág. 716, bajo el rubro: "REGLAMENTOS. TERMINO PARA INTERPONER AMPARO EN SU CONTRA. COMPUTO PARA LAS REGLAS ESTABLECIDAS PARA LAS LEYES."

3.1.3. Autoridades responsables.

El artículo 116 de la Ley de Amparo, en la cual se establecen los requisitos que deberá cumplir el escrito inicial de la demanda de garantías, establece en su fracción III que el quejoso deberá señalar a las autoridades responsables del acto tildado de inconstitucional.

Asimismo, dicho precepto señala que, tratándose de amparos contra leyes, el cual es el caso en estudio, el quejoso señalará como autoridades responsables a los titulares de los órganos de Estado a los que la Ley encomiende la promulgación de la Ley que se tache de inconstitucional.

Al respecto, el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Don Juventino Castro y Castro, expresa lo siguiente:

"En todo tipo de proceso de amparo es bien claro el requisito de que el contenido del litigio constitucional es el examen de una conducta proveniente de una autoridad.

Por ello, es requisito de toda demanda de amparo el señalamiento de aquel funcionario revestido de imperio, -o sea con capacidad para usar la fuerza pública al imponer sus determinaciones-, cuyos actos se aprecian como contrarios a las disposiciones constitucionales, circunstancia que se va a examinar en el proceso mismo.

Tratándose de amparos indirectos, sin embargo, se dispone que el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la Ley encomiende su promulgación, si se está en el caso de amparo contra Ley que se impugna por afirmarse es inconstitucional." (25)

Expuesto lo anterior, en el caso que nos ocupa, procedería señalar como autoridades responsables en la demanda de amparo que en contra del artículo 14 de la Ley

²⁵ JUVENTINO CASTRO: Garantías y Amparo; 8a ed., Porrúa, México, 1994, p. 263.

del Impuesto sobre la Renta se interpusiese, a las siguientes:

- a) El H. Congreso de la Unión.
- b) El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
- c) El Secretario de Gobernación.
- d) El Director del Diario Oficial de la Federación.
- e) El Presidente del Servicio de Administración Tributaria.
- f) El Administrador Especial o Local Jurídico de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria, dependiendo del carácter que tenga el gobernado quejoso.

3.1.4. Actos reclamados.

Asimismo, es un requisito que en el escrito inicial de la demanda de amparo se señalen los actos que de cada autoridad responsable se reclamen.

Lo anterior, pues en el propio artículo 116 de la Ley de Amparo, en su fracción IV se establece que el quejoso deberá señalar la Ley o acto que de cada autoridad reclame.

En el presente caso, los actos que se reclamaran de las autoridades señaladas como responsables serían los que se detallan a continuación:

1.- Del H. Congreso de la Unión :

a) La aprobación y expedición del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, únicamente por lo que hace a su Artículo Cuarto, en el que se modifica el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1° de enero de 1991, según lo previsto por el Artículo Primero Transitorio del mismo Decreto.

b) La aprobación y expedición de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, concretamente en lo relativo a su Artículo Octavo, en cuanto establece que la reforma al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entrará en vigor a partir del 1° de enero de 1989.

2.- Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se reclamarían los Decretos de promulgación y publicación tanto del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, como de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1988, actos señalados como reclamados del H. Congreso de la Unión.

3.- Del Secretario de Gobernación se reclamarían los refrendos a los Decretos de promulgación y publicación reclamados al C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

4.- Del Director del Diario Oficial de la Federación se reclamaría la publicación de los Decretos señalados en los puntos anteriores.

5.- Del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y del Administrador Local o Especial Jurídico de Ingresos se reclamaría la expedición del primer acto concreto de aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en perjuicio del quejoso, consistente en la emisión del oficio mediante el cual se determinaría que, para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el quejoso debería determinar la renta gravable correspondiente, conforme al procedimiento previsto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no así conforme a la mecánica prevista en el artículo 10 del mismo ordenamiento, de ser el caso en el que el primer acto concreto de aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta consistiera en una confirmación de criterio ante la autoridad hacendaria.

3.1.5. Garantías constitucionales violadas.

Otro de los requisitos del escrito inicial de la demanda de garantías establecido por el artículo 116 de la Ley de Amparo, es señalar los principios y garantías constitucionales que se violentan con el acto reclamado.

En el presente estudio, se ha expuesto que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de las garantías consagradas en los artículos 16 y 123, Apartado A, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.1.6. Pruebas que se deben ofrecer para acreditar la procedencia del juicio de amparo y de la concesión de la protección constitucional.

Para que un particular pueda acreditar el interés jurídico que le asiste a efecto de que se le conceda el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá exhibir ciertos documentos o pruebas documentales.

En primer lugar, como en cualquier juicio de amparo, se debe acreditar la personalidad con la que se acude en representación de una persona moral o física. Esto se logra mediante la presentación de un testimonio notarial en que se contenga el poder del que se encuentra investido el representante legal de la persona moral. Bastará con que el representante legal cuente con un poder general para pleitos y cobranzas otorgado en los términos del artículo 2554 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal.

Asimismo, el juicio de garantías puede ser interpuesto por derecho propio, es decir, por el propio

quejoso, sin la mediación de un apoderado, si se trata de personas físicas.

En segundo lugar, deberá exhibirse el escrito presentado ante las autoridades fiscales mediante el cual el quejoso solicitó se le confirmara que, para efectos de la determinación de la base para el reparto de utilidades a los trabajadores, debe tomar como base aquélla establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, deberá presentarse el original del oficio mediante el cual se le informó al quejoso por la autoridad fiscal competente que, para determinar la base gravable sobre la cual participará a sus trabajadores en las utilidades de la empresa, debe aplicar lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De ser el caso, deberá presentarse la declaración de impuestos anual en la cual el contribuyente de que se trate aplicó para la determinación de su base de reparto de utilidades lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley. Dicha declaración deberá de ir acompañada de una prueba pericial en materia contable, donde un contador público especifique que en dicha declaración se determinó la base de reparto de utilidades de conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 14.

A su vez, deberá presentarse la identificación patronal otorgada por el Instituto Mexicano del Seguro Social a nombre del quejoso, con lo que se acreditaría tener trabajadores al servicio de la empresa.

También deberán exhibirse las cédulas de pago de cuotas obrero patronales, correspondientes al último bimestre cubierto por la empresa, a efecto de demostrar las erogaciones realizadas a los trabajadores por la prestación de servicios personales subordinados.

Asimismo, deberán presentarse sendas declaraciones de pago del impuesto sobre nóminas correspondientes a los últimos meses, con el objeto señalado en el párrafo anterior.

3.1.7. Terceros perjudicados.

El artículo 116 de la Ley de Amparo, en su fracción II, señala que debe expresarse en el escrito inicial de la demanda de garantías el nombre y domicilio del tercero perjudicado.

Según el Dr. Burgoa, tercero perjudicado es :

"...el sujeto que tiene *interés jurídico en la subsistencia del acto reclamado*, interés que se revela en que no se conceda al quejoso la protección federal o en que se sobresea el juicio de amparo respectivo."²⁶

En estos términos, el tercero perjudicado en el presente asunto sería aquella persona que tuviere interés en que el juicio de garantías fuese sobreseído o bien, la protección constitucional solicitada por éste fuese negada.

Luego entonces, los sujetos que tendrían el interés jurídico de que la base para determinar el reparto de utilidades por el quejoso continuase siendo aquella

²⁶ IGNACIO BURGOA : El juicio de Amparo, op. Cit.

prevista por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta serían los trabajadores a su servicio.

En efecto, lo anterior es así pues son sus trabajadores los que se ven beneficiados cuando, dadas las condiciones fiscales en que se encuentra la empresa, la base determinada conforme al precepto tildado de inconstitucional es superior a aquélla determinada de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, en el escrito inicial de la demanda de garantías deben de proporcionarse todos y cada uno de los nombres de las personas que presten al quejoso sus servicios de carácter personal y subordinado, es decir, sus trabajadores.

El anterior criterio ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 1289/97 promovido por Bank of America, S.A., Institución de Banca Múltiple, por lo que la sentencia correspondiente se transcribe a continuación en su parte conducente:

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

PRIMERO.- Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es componente para conocer del presente juicio de amparo en revisión, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción VII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 11, fracción V y 21, fracción XI de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto tercero, fracción I, del acuerdo 1/1997 emitido por el Tribunal Pleno el veintisiete de mayo de mil novecientos noventa y siete; en virtud de que no obstante que se reclama la inconstitucionalidad de un precepto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procede ordenar la reposición del procedimiento.

SEGUNDO.- Es innecesario transcribir y analizar tanto las consideraciones que sustentan el sentido de la sentencia

recurrida como los agravios hechos valer al respecto, toda vez que en la especie se violaron normas fundamentales que rigen el juicio de amparo, lo que amerita ordenar la reposición del procedimiento.

Ante todo es menester precisar, en forma breve y substancial, los antecedentes del acto reclamado:

a).- La empresa quejosa formuló una consulta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pidiendo se le confirmara si la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía calcularse conforme a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b).- La referida Secretaría de Estado, en atención a la consulta aludida, indicó a la parte, ahora quejosa, que la forma de determinar la participación de los trabajadores en la utilidades de la empresa no debe efectuarse conforme

al artículo 10 mencionado, sino de acuerdo al artículo 14 del propio ordenamiento legal que, desde luego, prevé un procedimiento distinto. Esto es lo que constituye el acto de aplicación de la ley reclamada.

Lo anterior pone de relieve que el punto controvertido estriba en determinar conforme a qué precepto legal debe calcularse la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Ahora bien, en diversas ocasiones tanto el Pleno como las Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación han indicado le resulta el carácter de tercero perjudicado, en un juicio de amparo en materia administrativa, a cualquier persona titular de un derecho que se pueda ver afectada con la concesión de la protección federal, aun cuando el acto reclamado no derive de un procedimiento seguido en forma de juicio en el que haya intervenido, o

bien, aun el supuesto de que no haya gestionado el acto en su favor.

Lo anterior se corrobora con el siguiente criterio jurisprudencial que se cita a manera de ejemplo:

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la
Federación

Tomo: 6 Tercera Parte

Página: 131

"TERCERO PERJUDICADO. QUIENES TIENEN ESTE CARÁCTER EN EL AMPARO ADMINISTRATIVO. En el juicio de garantías en materia administrativa es tercero perjudicado, de conformidad con el artículo 5º, fracción III, inciso c), de la Ley de Amparo, quien haya gestionado en su favor el acto que se reclama. Tiene asimismo esta calidad la persona que, si bien no gestionó en su propio beneficio el acto combatido, intervino como contraparte del

agraviado en el procedimiento que antecedió al acto que se impugnó, siempre que dicho procedimiento se haya desenvuelto en forma de juicio ante la autoridad responsable, con arreglo al precepto que se cita en su inciso a). Por otra parte, admitiendo que, dados los términos del artículo 14 constitucional, los anteriores supuestos no agotan todos los casos en que debe reconocérsele a una persona la calidad de tercero perjudicado, cabe establecer que para tal reconocimiento se requeriría indispensablemente que la misma persona fuera titular de un derecho protegido por la ley, del cual resultara privada o que se viera afectado o menoscabado, por virtud de la insubsistencia del acto reclamado que traiga consigo la concesión del amparo, sin que baste, por tanto, que quien se dice tercero sufra, con ocasión del otorgamiento de la protección federal, perjuicios en sus intereses económicos".

Ese criterio quedó reconocido en el propio artículo 5º, fracción II, inciso c), de la Ley de Amparo, establece con toda claridad que cuando el acto derive de autoridades distintas de la judicial o del trabajo, es decir, cuando emane de autoridades administrativas, tiene el carácter de tercero perjudicado todo aquel que "tengan interés directo, en la subsistencia del acto reclamado".

En efecto, el artículo 5º, de la Ley de Amparo, dispone:

"Art. 5º Son partes en el juicio: ---
III. El tercero o terceros perjudicados, pudiendo intervenir con ese carácter: La persona o personas que hayan gestionado en su favor el acto contra el que se pide amparo, cuando se trate de providencias dictadas por autoridades distintas de la judicial o del trabajo; o que, sin haberlo gestionado, tengan interés directo, en la subsistencia del acto reclamado".

Precisado lo anterior, es de suma importancia destacar que por imperativo constitucional (artículo 123, apartado A, fracción IX) los trabajadores de las empresas tienen derecho al reparto de utilidades.

Por tanto, por simple lógica es indudable que la postura que se llegue a adoptar en cuanto al fondo del presente asunto, puede trascender a la esfera jurídica de los trabajadores de la empresa peticionaria de garantías, quienes desde luego tienen derecho al reparto de las utilidades correspondientes.

Lo anterior en virtud de que el monto de tal reparto puede variar dependiendo de la forma en que se calculen, pues los artículos 10 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevén diversos mecanismos, por ende, dichos trabajadores tienen interés en la subsistencia del acto reclamado.

Así las cosas, si las personas que laboran para la parte quejosa, tienen como derecho consignado a su favor el reparto de utilidades, y si éste puede verse afectado en su monto con motivo de la sentencia que en definitiva se llegue a dictar en el juicio de amparo; es incuestionable que a dichos trabajadores les resulta el carácter de terceros perjudicados.

Y toda vez que el Juez de Distrito no los llamó a juicio, resulta manifiesta la violación a las normas fundamentales que rigen el juicio de garantías; por lo que con fundamento en el artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo, se impone ordenar la reposición del procedimiento a fin de que se subsane la deficiencia apuntada.

En lo conducente es aplicable la siguiente jurisprudencia:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la
Federación y su Gaceta

Tomo: IV, Julio de 1996

Tesis: P./J. 44/96

Página: 85

"TERCERO PERJUDICADO EN EL JUICIO DE AMPARO. SI NO FUE EMPLAZADO DEBE ORDENARSE LA REPOSICION DEL PROCEDIMIENTO, SIN QUE OBSTEN LAS CIRCUNSTANCIAS ESPECIALES Y MODALIDADES QUE SE IMPONGAN EN LA SENTENCIA QUE CONCEDA EL AMPARO. Tomando en consideración que la falta de emplazamiento o la práctica irregular de dicha formalidad a las partes, en juicio, constituye la violación procesal de mayor magnitud y de carácter más grave, si el tercero perjudicado es parte en el juicio de amparo conforme a lo dispuesto en el artículo 5º., fracción III, de la Ley de Amparo, es inconcuso, que en términos de los artículos 30, 147 y 167

de la propia Ley, debe ser legalmente emplazado, y que la omisión a ese respecto, dada su trascendencia en las demás formalidades esenciales del procedimiento, tiene como efecto que el tribunal que conoce del amparo directo o de la revisión, mande reponer el procedimiento o, en su caso, revoque la sentencia dictada en el juicio constitucional y ordene la reposición del procedimiento para que se subsane la referida violación procesal. Ello obedece, en primer lugar, al cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento, cuya observancia ha de exigirse con mayor rigor a los tribunales que constituyen órganos de control constitucional, que también han de respetar la secuencia lógico jurídica que impone todo procedimiento y, además, a la necesidad de que el tercero perjudicado, como parte en el juicio de garantías, esté en posibilidad de ejercer sus derechos procesales. Esto, no solamente como una eficaz defensa de los respectivos

intereses de las partes, tanto en el juicio principal como en el incidente de suspensión, en su caso, sino también como una oportunidad para proponer las cuestiones de orden público que pudieran advertirse durante la tramitación correspondiente, cuya legal acreditación determinaría obligadamente el sentido del fallo definitivo que al efecto se pronuncie; para interponer asimismo, los medios de impugnación que contra éste u otras resoluciones procedieran y, de una manera fundamental, para reservar los derechos de quienes puedan verse afectados por el cumplimiento de una sentencia ejecutoria pronunciada en un juicio de amparo, cuya ejecución es indefectible. Por tanto, la determinación del tribunal de considerar innecesario o intrascendente, llamar a juicio al tercero perjudicado cuyo emplazamiento oportuno fue omitido, porque en la sentencia que resuelve el fondo del asunto, se concede el amparo, bien sea por falta de fundamentación y

motivación o por cualquiera otra circunstancia, siempre que el fallo sea protector, viola los principios fundamentales del juicio de amparo".

Cabe hacer mención que la autoridad responsable, Secretario de Hacienda y Crédito Público, al rendir su informe justificado (foja 95 a 105 del expediente de amparo), hizo referencia a que los referidos trabajadores les resulta el carácter de terceros perjudicados, sin que el Juez Federal haya hecho algún pronunciamiento al respecto, lo cual evidencia la violación substancial al procedimiento a que se ha hecho mención.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

UNICO. Se ordena la reposición del procedimiento en el juicio de amparo a que se refiere este toca."

Sin embargo, surge la problemática de que pueden existir trabajadores que en el ejercicio en el

cual se determinen por primera vez utilidades repartibles, hayan adquirido tal derecho, pero que por diversas circunstancias dejen de prestar sus servicios a su patrón. En este caso, ¿deberá señalarse como tercero perjudicado a un trabajador que ya no preste servicios al quejoso?

No obstante lo anterior, es importante reiterar que la concesión del amparo no implica que el quejoso dejará de participar a sus trabajadores de las utilidades que obtenga, sino que lo hará de acuerdo con lo establecido en el artículo 123 Constitucional, es decir, tomando como base la renta gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

CONCLUSIONES

1.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece diversos derechos o garantías en favor de los gobernados, los cuales deben ser respetados en todo momento por cualquier autoridad, pues solamente así se mantiene el estado de derecho y se obtiene la seguridad jurídica necesaria para el desarrollo de una sociedad.

2.- La citada Constitución General de la República establece las garantías de legalidad y seguridad jurídica, las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria y la garantía de reparto de utilidades en favor de los trabajadores.

3.- En nuestro país, diversas personas físicas y morales se auxilian de los servicios de personas físicas quienes tienen el carácter de sus trabajadores, de conformidad con lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo, formando por tal motivo relaciones laborales y estando obligadas al pago de salarios y diversas prestaciones, aun las de seguridad social.

4.- Dichas personas que tienen el carácter de patrones en materia del trabajo, se encuentran obligados al reparto de las utilidades de las empresas de conformidad con los artículos 117 a 131 de la Ley Federal del Trabajo, por mandato constitucional expreso, establecido en el inciso e), fracción IX, apartado A del artículo 123.

5.- De conformidad con el inciso e) fracción IX, apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de México, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas en las que laboren, que se determinará tomando como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

6.- Tal como el artículo 123 consagra una prestación en favor de los trabajadores mexicanos, es claro que el mismo precepto consagra una garantía en favor de los gobernados que tengan el carácter de patrones, consistente en que las cantidades que deben cubrir a sus trabajadores por concepto de su participación en sus utilidades, deban determinarse a partir de las cantidades que sirvan de base para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, pues ello refleja su verdadera utilidad o incremento patrimonial.

7.- Por su parte, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece la forma en que debe determinarse la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de acuerdo con un procedimiento distinto del que resulta aplicable para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta.

8.- El artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en mi opinión, resulta inconstitucional, en la medida en que pretende obligar a los patrones a efectuar el reparto de utilidades a sus trabajadores sobre una base distinta de aquélla que sirve de base para determinar el impuesto sobre la renta, en contravención a lo dispuesto por el inciso e) de la fracción IX, del apartado A, del artículo 123 de nuestra Ley fundamental.

9.- Lo anterior es así, en virtud de que el Constituyente estableció que el reparto de utilidades a los trabajadores debe efectuarse sobre el importe que se determine como base para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, pues esto no obedece a otra circunstancia que al hecho de que dicha base representa la utilidad o ganancia que obtienen las empresas en cada ejercicio, dando cumplimiento así a la teleología del reparto de utilidades.

10.- Asimismo, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, pues no se encuentra dentro de las facultades conferidas al Congreso de la Unión la de establecer una base distinta para efectos de determinar el reparto de utilidades a los trabajadores que aquella que deba aplicarse para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, pues es la propia Constitución la que establece que la base de reparto será la renta gravable, que no es otra que aquélla sobre la cual tributan los patrones.

11.- Finalmente, de aceptarse que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reparte al trabajador la verdadera utilidad obtenida por su patrón, entonces el impuesto sobre la renta sería violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional, pues estaría gravando a un sujeto atendiendo a elementos ajenos a su auténtica capacidad contributiva.

BIBLIOGRAFIA**LEGISLACION**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal del Trabajo.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Amparo.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Código Fiscal de la Federación.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Exposición de Motivos de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Resolución de la Primer Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas.

Resolución de la Segunda Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas.

Resolución de la Tercer Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas.

Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas.

Solicitud del Congreso del Trabajo mediante la cual se pidió la revisión de la Resolución en Materia de Participación de Utilidades a los Trabajadores de las Empresas al Secretario del Trabajo, del 11 de mayo de 1995.

Informes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

OBRAS CONSULTADAS

1. Arrijoja Vizcaino, Adolfo, "Derecho Fiscal", primera edición, Editorial Themis, México, 1982.
2. Burgoa Orihuela, Ignacio, "Las Garantías Individuales", vigésima primera edición, Editorial Porrúa, México, 1988.
3. Burgoa Orihuela, Ignacio, "Las Garantías Individuales", vigésima cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

4. Burgoa Orihuela, Ignacio, "El Juicio de Amparo", décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 1982.
5. Burgoa Orihuela, Ignacio, "El Juicio de Amparo", vigésimo novena edición, Editorial Porrúa, México, 1992.
6. Castro V. Juventino, "Garantías y Amparo", octava edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
7. Cavazos Flores, Baltasar, "El Derecho del Trabajo en la Teoría ... y en la Práctica", Editorial Jus, México, 1972.
8. Cueva, Mario de la, "El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo", Editorial Porrúa, México, 1972.
9. De Buen L. Nestor: "Derecho del Trabajo", cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1981, tomos I y II.
10. De Buen L. Nestor: "Derecho del Trabajo", sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1986, tomos I y II.
11. De la Garza, Sergio Francisco: "Derecho Financiero Mexicano", décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 1994.

12. Delgado Moya, Rubén: "Ley de Amparo Comentada", Editorial Sista, México, 1997.

13. De León Ostos, Mario: "La Utilidad Base para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Sociedades Mercantiles, Trabajo que para cumplir con los estatutos de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., presenta el", México, 1994.

14. De Pina Vara Rafael, "Diccionario de Derecho", décimo sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1989.

15. Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", vigésimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1981.

16. Fraga, Gabino: "Derecho Administrativo", trigésima edición, Editorial Porrúa, México, 1991.

17. García Máynez, Eduardo: "Introducción al Estudio del Derecho", cuadragésimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

18. Tena Ramírez, Felipe: "Derecho Constitucional Mexicano", vigésima sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

19. Tena Ramírez, Felipe: "Derecho Constitucional Mexicano", trigésima primera edición, Editorial Porrúa, México, 1996.

20. Trueba Urbina, Alberto, "Nuevo Derecho del Trabajo", Editorial Porrúa, México, 1970.

21. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, primera reimpresión, México, 1995.

22. Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésimo primera edición, Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1992.