

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL ARTICULO 32 FRACCION XXV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por: Lic. Raúl Moreyra Suárez y Lic. Rosario Huet Covarrubias

El contenido del presente artículo versa sobre las razones que nos permiten concluir que lo dispuesto en el artículo 32 fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional, en cuanto impide a los patrones la deducción del pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

En primer término, es preciso tener presente, que el Impuesto sobre la Renta, es una contribución directa, cuyo propósito es gravar la capacidad contributiva de los contribuyentes, reflejada ésta en la obtención de utilidades. De allí el nombre de la Ley pues “renta” en este contexto es la utilidad que obtiene un contribuyente después de deducir de sus ingresos los gastos que le permiten obtenerlos, así como otros conceptos contenidos en la propia ley.

Resulta inobjetable, que cualquier ente con una finalidad económica, requiere realizar gastos e inversiones para su funcionamiento, con base en los cuales ofrecerá un servicio o un producto a sus clientes. El precio de dicho producto o servicio incluye los costos de producción del mismo y un margen de utilidad o ganancia.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2002, en su artículo 29, reconoce claramente la deducibilidad de los gastos para las empresas y lista los conceptos deducibles, mismos que al tenor del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se pueden restar de los ingresos para dar como resultado la *utilidad gravable*, que es la base gravable del citado impuesto.

La Ley también permite reconocer el efecto de las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores, de manera que una sociedad que obtiene utilidades, después de un período de pérdidas, puede amortizar dichas pérdidas en contra de la utilidad obtenida, con lo cual se garantiza la proporcionalidad del gravamen.

Como todo gasto, en su acepción contable, las prestaciones de naturaleza laboral, están vinculadas al ejercicio en que se efectúan, y los pagos de esta índole resultan necesarios para la subsistencia y funcionamiento del negocio.

Haciendo un análisis sistemático de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y del Capítulo II (De las Deduciones) contenido en el Título II de la Ley, podemos advertir que el artículo 29, como ya se ha dicho, se refiere a los conceptos deducibles; el artículo 31 a los requisitos generales y particulares para que una deducción sea procedente; y el artículo 32 señala, por otra parte, cuáles conceptos no son deducibles y cuáles lo son parcialmente.

El artículo 31 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta es la primera de las disposiciones para determinar qué conceptos deducibles pueden restarse a los ingresos para conformar la base del impuesto, señalando que un gasto o erogación será deducible cuando sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Lo mencionado en el párrafo anterior, implica la existencia de una relación de causalidad entre la obtención de ingresos por el contribuyente, y las erogaciones efectuadas, de suerte que el impedimento de efectuar las segundas haría imposible la obtención de los primeros.

Por otra parte, si no se permitiese la deducibilidad de los gastos necesarios, el impuesto se aplicaría sobre los ingresos y no sobre la “renta”, lo cual resultaría ser ruinoso para el contribuyentes si consideramos que la tasa es del 33%.

El hecho de que se permita la deducción de los gastos necesarios es lo que evita que el impuesto sea ruinoso y en consecuencia desproporcionado.

Entre los gastos que comúnmente tiene que efectuar un contribuyente para poder obtener ingresos, se encuentran de manera muy relevante los relativos al costo de la fuerza de trabajo.

Paradójicamente, el propio legislador reconoce que la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas es un gasto necesario y deducible, ya que en el artículo 2 transitorio, fracción XIV del Decreto que reformó diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 2002, el propio poder legislativo estableció su deducibilidad al 100% (descontando los ingresos exentos de los trabajadores) a partir del año de 2006, del 80% en el año 2005 y del 40% en el año 2004, pero esta disposición es claramente ilógica, pues la naturaleza intrínseca de dicho gasto no varía, por lo que su deducción no puede permitirse o negarse por el legislador arbitrariamente sin vulnerar las garantías constitucionales de seguridad jurídica y proporcionalidad del impuesto. La iniciativa del Ejecutivo que fue aprobada por el poder Legislativo establece en forma veleidosa la deducción parcial en diferentes porcentajes cada año sin que exista sustento alguno para establecer los porcentajes, salvo seguramente, los propósitos recaudatorios de la norma.

En relación a lo anterior es patente que “la Ley del Impuesto sobre la Renta será desproporcional en la medida en que la base del impuesto no refleje la verdadera capacidad contributiva de un sujeto”.

Es decir, en la medida en que se prohíba la deducción de gastos indispensables para la obtención de los ingresos de un contribuyente, el gravamen en ese punto no atiende a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto.

Por capacidad contributiva, se entiende la aptitud del sujeto pasivo del gravamen para contribuir en una mayor o menor medida al gasto público y difiere del concepto "capacidad económica", que exclusivamente refiere a un concepto de índole patrimonial.

Ahora bien, como ya se ha señalado, el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contiene aquellos conceptos que pese a que califiquen como deducibles bajo el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o que reúnan los requisitos del artículo 31, el legislador dispone que no deben disminuirse de los ingresos.

Las razones a las que obedece el contenido del referido artículo 32 son muy variadas, pero en general, se justifican en la medida en que no exista una relación de causalidad directa entre la erogación correspondiente y la obtención del ingreso, o bien, sólo se permite su deducción bajo ciertas condiciones, que tienden a comprobar el carácter indispensable de las erogaciones.

De este artículo estimamos pertinente hacer el análisis de dos fracciones, la fracción I y la fracción XXV, la primera relativa a la no deducibilidad del impuesto sobre la renta, y la otra, la que será materia de pronunciamiento por parte de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en próximas fechas.

La fracción I del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, enuncia que no serán deducibles:

"Los pagos por impuesto sobre la renta, a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación".

Esta norma está encaminada a evitar la distorsión de la base del impuesto sobre la renta, al prohibir la deducción del propio impuesto sobre la renta, que provocaría que la recaudación se redujera en forma directamente proporcional al gravamen generado en el ejercicio anterior, de manera que lo que en un ejercicio representaría un ingreso para el fisco, en el siguiente representaría un sacrificio en la recaudación.

Por lo que se refiere a la prohibición de deducir los impuestos a cargo de terceros, ello obedece a que erogaciones de esa naturaleza no son indispensables para la subsistencia de una entidad económica, manejada conforme a políticas financieras sanas.

Ahora bien, la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, no es un impuesto, y mucho menos impuesto sobre la renta, pues no es el Estado el que percibe el ingreso, ni tampoco dicha erogación se destina al gasto público, es un gasto que retribuye a la fuerza de trabajo, como lo son el salario, el aguinaldo, los bonos, etc.

La citada Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas tiene naturaleza laboral, y puede definirse como la obligación que uno de los sujetos de la relación laboral (patrón), tiene frente a los otros sujetos de la relación laboral (todos los trabajadores), de entregar una cantidad equivalente a un porcentaje de su renta gravable, dividida entre dichos trabajadores conforme a los parámetros del artículo 123 de la Ley Federal del Trabajo.

De manera que la existencia de la obligación de pagar Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, no refleja capacidad contributiva en sí, sino más bien una cierta generación de riqueza, que el legislador determinó como parámetro para establecer una prestación adicional a favor de los trabajadores, que sería equivalente a un bono de productividad.

Es sabido, que la creación del derecho a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, encuentra su justificación en el reconocimiento de la importancia del elemento humano en la producción de las empresas y en la generación de riqueza, de manera que el Constituyente incorporó la obligación de los patrones de participar a sus trabajadores en las utilidades generadas en el ejercicio.

El cuerpo normativo reglamentario de la disposición constitucional, señala las bases para la individualización de este derecho (artículo 123 de la Ley Federal del Trabajo) y la no aplicabilidad de las pérdidas sufridas en años anteriores, contra la utilidad generada en año de calendario, de donde se deriva que el pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, no es equiparable a una contribución directa sobre la capacidad contributiva del sujeto obligado. Dicho en otras palabras, una empresa puede no tener capacidad contributiva para efectos del impuesto sobre la renta, por las pérdidas fiscales sufridas en otros ejercicios, y sin embargo, estar obligada a pagar la participación de las utilidades de las empresas.

Es incuestionable, que los gastos de naturaleza laboral, al ser obligatorios conforme al orden jurídico, constituyen erogaciones indispensables para la subsistencia de una entidad y para la obtención de sus ingresos y como toda erogación indispensable para la subsistencia de la entidad, reflejan una disminución en la capacidad contributiva del contribuyente.

Asimismo, si la empresa ha sufrido pérdidas contables, no podrá repartir dividendos, independientemente que en algunos supuestos pudiera haber generado utilidad fiscal, y por tanto estar obligada al pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

En segundo lugar, y precisamente para analizar la **Constitucionalidad de la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, es pertinente tener en cuenta los antecedentes de la limitación y prohibición de la deducción de la Participación en las Utilidades de las Empresas.

Por decreto de fecha 27 de diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1963, en la segunda sección, página 29, se introdujo la limitante de la deducción en la Cédula VII, de la participación de las utilidades cubierta a los trabajadores, en virtud de que a su vez se consideró un ingreso exento.

Este evento, si bien puede ser una medida para evitar el perjuicio recaudatorio, de manera que se prohíba a quien realice una erogación, en este caso el patrón, el deducirla, en virtud de que la misma representa un ingreso exento para otro sujeto, en este caso el trabajador, no es una justificación en sí para sostener que la base del impuesto refleja la capacidad contributiva real del patrón a quien se le impide la deducción.

Sobre este particular, resulta pertinente también citar ciertos criterios que se emitieron durante la séptima época, para justificar la no deducibilidad de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: 24 Sexta Parte
Tesis:
Página: 65

Rubro

PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES. NO ES UN GASTO QUE AFECTE LA CUENTA DE RESULTADOS PARA DETERMINAR LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN CEDULAS II Y VII (GANANCIAS DISTRIBUIBLES).

Texto

La participación de las utilidades de una empresa otorgada a los trabajadores, no afecta la cuenta de resultados, que es la base para determinar la utilidad del ejercicio social, con los aumentos y

deducciones establecidos en el artículo 151 de la Ley de la materia. La utilidad gravable de una empresa es una cantidad concreta que no se puede alterar por la referida participación, la cual tiene precisamente como base, para su determinación, la utilidad gravable. Siendo la cuenta de resultados base para determinar la cantidad gravable, y esta última igualmente básica para el reparto de utilidades a los trabajadores conforme al artículo 100-J de la Ley Federal de Trabajo, es evidente que no puede afectar el referido reparto la cuenta de resultados, por lo que toca al año de 1963, en los términos de los artículos 29, fracción V, 30, fracción IV, 95 y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes

Séptima Época, Sexta Parte: Volumen 14, Pág. 23. Amparo en revisión. 206/68. Fabricación de Máquinas, S. A. 26 de febrero de 1970. S/V. La publicación no menciona ponente. Volumen 18, Pág. 61. Amparo en revisión 1076/69. Compañía Fresnillo, S. A. 6 de noviembre de 1969. S/V. La publicación no menciona ponente. Volumen 18, Pág. 61. Amparo en revisión 1056/69. La Tolteca, Cía. de Cemento Portland, S. A. 6 de noviembre de 1969. S/V La publicación no menciona ponente. Volumen 18, Pág. 61. Amparo en revisión 1026/69. Cemento de Mixcoac. 14 de noviembre de 1969. S/V. La publicación no menciona ponente. Volumen 24, Pág. 43. Amparo directo 2/68. Cristales Mexicanos, S. A. 27 de julio de 1970. S/V. La publicación no menciona ponente. NOTA: Enviadas sin votación a la Dirección del Semanario Judicial.

Del criterio antes señalado se desprende, que la razón para no permitir la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, fue la circunstancia de que la base para el cálculo de la referida participación era el “saldo de la cuenta de resultados”, mismo que también era la base sobre la que se calculaba el impuesto sobre la renta.

En ninguno de estos criterios, sin embargo, se analiza si la prohibición de deducir la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, atenta o no o contra el principio de proporcionalidad, que todo gravamen debe observar.

En el criterio que a continuación se transcribe, se señalan los argumentos por los que un Tribunal Colegiado, estimó que existía justificación para la prohibición en la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 81 Sexta Parte

Tesis:

Página: 42

Rubro

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. REPARTO DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES. NO ES DEDUCIBLE.

Texto

El reparto que se hace a los trabajadores se realiza justamente sobre la utilidad obtenida, pues si ésta no se logra, aquéllos no tendrán alguna participación en la producción, a la que contribuyen conjuntamente el capital y el trabajo; por consiguiente, al resultar en un ejercicio cierta utilidad, de cierto monto, los patrones deben, por mandato constitucional, hacer partícipes a sus trabajadores, lo que no acontece si tal utilidad no se produce; en tales condiciones, obtenida una utilidad, debe el patrón compartirla con sus trabajadores, pero aquella utilidad debe ser tomada como base del pago del impuesto conforme al artículo 18 de la Ley, toda vez que no entraña una pérdida para la empresa, por no tener el carácter de gasto, es decir, de pasivo; más si se diere una pérdida, antes de determinar la utilidad contable, que obviamente afectaría los ingresos habidos, esa pérdida repercutiría necesariamente en la utilidad obtenida y sería deducible en la misma participación de los trabajadores, como en el impuesto que habría de percibir el fisco; por razones de esa índole, indudablemente el legislador precisa en la fracción I del artículo 22 de la Ley, que las pérdidas amortizables deberán ser tanto contables como fiscales. Desde otro aspecto, aunque las cantidades que integren el reparto de utilidades a los trabajadores puedan significar una disminución en la utilidad neta en el resultado del ejercicio normal de la empresa, por disposición especial de la Ley (artículo 27, fracción II) no son deducibles para efectos del pago del impuesto sobre la renta, como lo expresa el artículo 18. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Precedentes

Amparo directo 354/75. Radios Universal, S. A. 23 de septiembre de 1975. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Ortega Calderón.

El criterio anterior, parte de la premisa de que el pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, no es un pasivo.

El concepto de "pasivo", conforme a la técnica contable, es el conjunto o segmento cuantificable de las obligaciones presentes de una entidad, virtualmente

ineludibles, de transferir en efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

En la anterior definición sí se encuentra tipificada la obligación del Pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, por lo que en ese sentido, el criterio antes transcrito no resulta suficiente para sostener la negativa a la deducibilidad de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Asimismo se señala como razón para no permitir la deducción de las Participaciones de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, que la misma afectaría la propia determinación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, para el ejercicio siguiente.

Sobre este particular, ni el ordenamiento constitucional, ni el ordenamiento secundario establecen límite alguno, por lo que no existe una razón o prohibición para que se impida esta afectación de la “renta gravable”, que no necesariamente será menor o mayor si se permite o no realizar la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, pues su monto depende de la productividad y rentabilidad total de la empresa.

En este punto, es importante tener en cuenta que todas las deducciones del contribuyente, también limitarán el monto distribuible de la Participación en las Utilidades de las Empresas.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, tiene la misma naturaleza que el salario o el aguinaldo, o las demás prestaciones derivadas de una relación laboral, por lo cual tan justificada es la deducción de los salarios, o del aguinaldo, o de las primas vacacionales y dominicales, como la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Ahora bien, las deducciones que se permitan para determinar la base de un gravamen, no pueden ser elegidas en forma caprichosa por el legislador, y mucho menos atentar contra su naturaleza intrínseca negando su deducción o bien concediendo su deducción parcialmente en forma anual conforme a distintos porcentajes, para finalmente admitir su deducibilidad total, pues si acepta dicho procedimiento atentatorio de las garantías, igualmente podría el legislador implantarlo a cualquier gasto como pueden ser la renta de inmueble, el pago de salarios, etc. No debe perderse de vista en momento alguno, que las normas que regulan un gravamen, deben atender a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo, de otra manera el impuesto será inconstitucional, por violar el principio de proporcionalidad que todas las contribuciones deben respetar.

De esto se desprende que la prohibición de deducir una erogación para el contribuyente, debe tener un sustento o justificación desde el punto de vista de la carga tributaria que tendrá que cubrir dicho contribuyente. En otras palabras, no

es posible calificar una erogación determinada como una “deducción ordinaria” o “deducción extraordinaria”, como se sostuvo en una tesis reciente de la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia, pues el hecho de que la Ley autorice la deducción de ciertos conceptos y de otros no, tiene justificación o carece de la misma, en la medida en que la erogación sea o no necesaria y razonable para el negocio del contribuyente.

Dicho en otras palabras, cada una de las erogaciones puede calificarse como necesaria o no necesaria para la realización de los fines del negocio, y esa necesidad (ser estrictamente indispensable, en términos de la norma), no es un carácter que se pueda otorgar o suprimir por el legislador, sino depende de la naturaleza de la erogación y de su finalidad.

Es pertinente hacer hincapié, en que no es una dádiva del Estado que el impuesto sobre la renta permita la deducción de erogaciones que resulten indispensables para la subsistencia del negocio, sino es el reconocimiento o la forma en que dicho gravamen respeta la garantía de proporcionalidad, al atender a la verdadera capacidad contributiva del sujeto.

Por lo anterior, no resulta sostenible a la luz de los principios constitucionales que rigen los tributos, el calificar a una erogación como una deducción “extraordinaria”, sobre la cual el Estado, pueda decidir en un ejercicio otorgar el derecho a la deducción y en otro ejercicio negarla o establecer porcentajes anuales de deducción discrecionalmente, sin base alguna, conculcando las garantías de los gobernados.

Por otra parte y por las razones ya expresadas en el cuerpo de este artículo, la calidad de la participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas de ser un gasto indispensable, y el concepto de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, no pueden en modo alguno depender de las proyecciones macroeconómicas preparadas por el Ejecutivo, ni de conceptos como el Producto Interno Bruto.

Conforme a lo mencionado en el párrafo anterior, lo dispuesto en la fracción XC el artículo Segundo del Decreto por el que se creó la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que se estableció que para el ejercicio de 2003, se “consideraría” la deducibilidad de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, si la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003, estimara un crecimiento superior al 3% del Producto Interno Bruto, no puede ser lo que determine la capacidad contributiva de los particulares.

En efecto, en primer lugar es evidente que las expectativas de crecimiento económico, las cuales son expuestas por el Ejecutivo al presentar el proyecto de Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio siguiente, no están vinculadas a la capacidad económica individual de cada sujeto del gravamen, con lo cual queda en evidencia la desvinculación de la determinación de la base del gravamen con la

capacidad contributiva del contribuyente. Asimismo, la alusión a un concepto macroeconómico que no se encuentra definido en la Ley, como lo es el Producto Interno Bruto, transgrede la garantía de legalidad que toda contribución debe observar.

Es importante subrayar, que la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas constituye un ingreso gravable para el trabajador, aún cuando parcialmente, (pues se grava al trabajador sobre el exceso del equivalente a quince días de salario mínimo), por lo cual, el impedir o limitar la deducción de dicho gasto al patrón, provoca una doble gravamen, pues el ingreso del trabajador también resulta gravado.

Finalmente, el gasto a cargo de los patrones de la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de las Empresas está ordenado en el artículo 123 Constitucional, por lo cual la negativa de su deducibilidad no es congruente con dicho imperativo constitucional.

Como conclusión, el artículo 32 fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al prohibir la deducibilidad del pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, provoca la desproporcionalidad del gravamen, al impedir que la base del mismo refleje todos los decrementos económicos necesarios, legítimos y razonables que realiza un patrón para generar una ganancia (base del impuesto), que no es otra cosa que la capacidad contributiva real del sujeto del tributo.

FIN