



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“LA INCLUSIÓN DEL TERCERO INTERESADO EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN CONTEMPLADO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

Tesis

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

JUAN CARLOS RODOLFO YAÑEZ MENDOZA

Asesor: Mtra. María del Carmen Arteaga Alvarado.

Cd. Universitaria, D. F. Mayo 2015





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.

Dedicatorias.

Dedico este logro a:

A mis padres, Sra. Cristina Mendoza Monter y Sr. Nestor Yañez Solís, por su amor y ejemplo para ser un hombre de bien, para ustedes toda mi gratitud y respeto.

A mis hermanos Edgar y Nestor, con cariño, gracias por compartir su vida conmigo.

A mis abuelos, a quienes tengo siempre presentes y agradezco tantos hermosos recuerdos.

A mis amigos, Eduardo, Michael, Sofía, Susana, Mónica, José Manuel, Lorena, Iván, Guillermo, Fernando, César, Luis, Rafael y Jorge, gracias por enriquecer mi vida compartiendo tantas experiencias, por hacer de mí una mejor persona y brindarme su amistad.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, gracias por abrirme sus puertas y por todo lo que significa en mi vida personal y profesional, en reconocimiento como la institución de enseñanza más importante del país y con la que hago un compromiso de dedicación y lealtad para contribuir con el desarrollo de sus objetivos.

Agradecimientos.

A la Maestra María del Carmen Arteaga Alvarado, por aceptar dirigir este trabajo, sin su impulso este logro no hubiera sido posible, para usted mi admiración y agradecimiento.

A la Doctora Margarita Palomino Guerrero, en reconocimiento por la labor que desempeña en esta Facultad, gracias por el tiempo que dedicó a este trabajo.

- Dedicatorias.
- Agradecimientos.
- Índice.
- Introducción. ----- 1

Capítulo I. La Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.

- 1 Definición. ----- 3
- 1.1 Elementos. ----- 6
 - 1.1.1 Participación. ----- 6
 - 1.1.2 Trabajador. ----- 8
 - 1.1.3 Utilidad. ----- 11
 - 1.1.4 Empresa. ----- 12
- 1.2 Naturaleza jurídica de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. ----- 15
- 1.3 Diferencia entre la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y los salarios y gratificaciones. ----- 17
- 1.4 Clasificación de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. ----- 22
- 1.5 Antecedentes en México. ----- 25
- 1.6 Comisiones Nacionales para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa. ----- 31

Capítulo II. Fundamentos de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.

- 2.1 Marco constitucional. ----- 34

2.1.1 Artículo 123 constitucional. -----	36
2.2 Marco laboral. -----	38
2.2.1 Ley Federal del Trabajo. -----	39
2.2.1.1 Objeciones a la declaración anual de impuesto sobre la renta.-----	40
2.2.1.2 Momento del pago y forma de distribución. -----	43
2.2.1.3 Reglas del reparto. -----	45
2.2.1.4 Excepciones a la obligación del reparto de utilidades. -----	47
2.2.2 Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo. -----	52
2.3 Ley del Impuesto sobre la Renta. -----	56

Capítulo III. Determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

3.1 Ley del Impuesto sobre la Renta. -----	57
3.2 Determinación de la utilidad fiscal, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. -	60
3.3 Determinación de la renta gravable conforme a lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. -----	61

Capítulo IV. Facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

4.1. La rectificación de errores aritméticos u omisiones. -----	67
4.2. La revisión de gabinete. -----	69
4.3. Las visitas domiciliarias. -----	71
4.4 Las revisiones de dictamen. -----	75
4.5 Las revisiones electrónicas. -----	76

4.6 Modificación de la utilidad fiscal de los contribuyentes como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación. -----	77
--	----

Capítulo V. El recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, su resolución como acto administrativo, características y requisitos constitucionales que debe cumplir.

5.1 El recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación. -----	80
5.2. Naturaleza jurídica. -----	81
5.3 Características. -----	84
5.4 Requisitos de procedibilidad. -----	85
5.5 Partes. -----	88
5.6 Efectos de la resolución al recurso de revocación. -----	90
5.7 Requisitos que debe cumplir la resolución al recurso de revocación. -----	91
5.8 Requisitos constitucionales que debe cumplir la resolución al recurso de revocación. -----	92
5.9 La inclusión del tercero interesado en el recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación. -----	95
- Propuesta. La inclusión del tercero interesado en el recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación. -	97
- Conclusiones Generales. -----	99
- Bibliografía. -----	104

Introducción.

En el presente trabajo se propone la inclusión del tercero interesado como parte en el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación, en consideración a aquellos casos en los que dicho medio de defensa se interpone en contra de resoluciones en que las autoridades hacendarias, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinen que existen cantidades a favor de los trabajadores por concepto de participación en las utilidades de la empresa.

La situación descrita en el párrafo anterior implica que el trámite del recurso de revocación se realizará sin la posibilidad de que los trabajadores tengan conocimiento del mismo, en virtud de que el recurrente no está obligado a señalarlos como parte y, a su vez, la autoridad que conoce del recurso no tiene facultades para identificarlos como un tercero interesado y darles el derecho de comparecer; lo anterior, resulta violatorio de lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, relativo a la garantía de audiencia, en la que se integran las formalidades esenciales que deben seguirse en todo procedimiento.

En consideración a lo expuesto en párrafos anteriores, en el primer capítulo se analizará la figura de la participación de utilidades a través de su definición como un derecho de la clase trabajadora tendente a mejorar sus condiciones de vida, se identificarán sus elementos, características, así como sus antecedentes en nuestro país y finalmente se referirá al organismo encargado de determinar el porcentaje de las ganancias de las empresas que se aplicará para realizar su cálculo.

A continuación, en el segundo capítulo se precisarán los preceptos legales en los que se sustenta la figura de la participación de los trabajadores en las utilidades, comenzando con la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, la Ley Federal del Trabajo, el Reglamento de los artículos 121 y 122 de este último ordenamiento así como la Ley del Impuesto sobre la Renta; asimismo, por considerarlas de interés y relacionadas con el tema, se identificarán algunas situaciones que pudieran considerarse como violatorias de garantías.

Posteriormente, en el tercer capítulo se explicará el cálculo de la participación de utilidades conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como una posible interpretación de inconstitucionalidad del artículo 9 de dicho ordenamiento, en consideración a criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el cuarto capítulo, se identificarán las facultades de comprobación conforme a las cuales las autoridades hacendarias pueden verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y, en su caso, determinar si procede un reparto de utilidades.

Por último, en el quinto capítulo se analizará el medio de defensa consistente en el recurso de revocación, entre otros aspectos las partes que lo integran y los efectos que puede tener su resolución; por otra parte, se señalarán los requisitos que debe cumplir dicho acto en consideración a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional y específicamente respecto a las formalidades del debido proceso que deben cumplirse.

Bajo este orden, se propondrá que se incluya al tercero interesado como parte en el recurso de revocación o que se conceda a la autoridad que conozca del recurso la facultad de identificarlo y concederle la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga.

Capítulo I.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En este capítulo se definirá a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y se analizará su naturaleza, con el objetivo de determinar su importancia como un derecho de la clase trabajadora que consiste en un beneficio económico tendente a lograr una función de carácter social.

1. Definición.

Primeramente, se considera necesario precisar que existen algunos aspectos que pueden tomarse en cuenta para definir a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En su obra *Participación de Utilidades*¹, Alfonso Álvarez Friscione establece algunas definiciones de la figura en análisis en consideración a los elementos político, económico, filosófico, sociológico y jurídico.

Por lo que respecta al punto de vista *político*, el autor refiere al tratadista español José Pérez Leñero, que consideró a la participación de los trabajadores en las utilidades como un medio de anular o aminorar la lucha de clases y que se

¹ ALVÍREZ FRISCIONE Alfonso, "Participación de Utilidades", México, Porrúa, 3ª edición, páginas 127 y128.

trata de un avance social que beneficia a la clase trabajadora con independencia de tendencias políticas.

En cuanto a su carácter *económico*, Álvarez Friscione considera que la participación en las utilidades es un medio para incentivar al trabajador y forzar su producción, aumentando el beneficio del empresario.

Desde una temática *filosófica*, en la obra citada el autor expone que es parte de un salario justo que se debe en estricta justicia al trabajo y por la dignidad humana de la mano de obra.

Por último, atendiendo a su naturaleza *sociológica*, el tratadista referido señala que es la compensación de la unidad de la empresa en consideración a la cooperación de los elementos que la integran, así como un medio para formar en el trabajador un hábito de ahorro y de responsabilidad.

Conforme a los elementos anteriores, se advierte que la naturaleza de la participación de utilidades puede ser analizada en consideración a diversas materias como la economía, la política o la sociología, por lo que las mismas pueden ser tomadas en cuenta por los distintos autores para definir dicha figura.

Ahora bien, por lo que respecta a su definición, Mario de la Cueva señala que “la participación obrera en las utilidades, es el derecho de la comunidad de trabajadores de una empresa a percibir una parte de los resultados del proceso

económico de producción y distribución de bienes y servicios”², por lo que se advierten elementos de carácter económico y social.

El autor Raúl Chávez Castillo define a la participación de utilidades como el “Porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas que deben recibir los trabajadores por parte del patrón respecto de la renta gravable de la empresa o del establecimiento, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta”³, por lo que toma en cuenta la naturaleza económica de la figura.

En su obra Tópicos Laborales, José Dávalos considera a la participación de utilidades como un acto de justicia y señala “... Participar en las utilidades de la empresa es un derecho de la clase trabajadora; la empresa entrega a los trabajadores parte de las ganancias que obtuvo tras un año de operaciones. ... La participación de utilidades es mucho más que el reconocimiento de la empresa a la importancia del factor trabajo en las relaciones de producción; desde la perspectiva de los fines del Derecho, es un excelente mecanismo de distribución de la riqueza.”⁴, por lo que se advierte un punto de vista filosófico en cuanto a alude a cuestiones de justicia social.

Desde el punto de vista internacional, Alvérez Friscione cita lo resuelto en el Congreso Internacional de Participación de los Trabajadores en la Utilidades en

² DE LA CUEVA Mario, El nuevo derecho mexicano del trabajo, México, Porrúa, 1974.

³ CHÁVEZ CASTILLO Raúl, Diccionarios Jurídicos Temáticos, volumen 4 (Derecho Laboral), México, OXFORD University Press, 1ª edición, página 122.

⁴ DÁVALOS José, Tópicos Laborales, México, Porrúa, 1ª edición, páginas 186 y 188.

1889, en el que se definió como “un acuerdo expreso o tácito, concertado libremente en virtud del cual, el obrero o el empleado reciba una parte, fijada de antemano de los beneficios”⁵.

De acuerdo con lo anterior, es posible definir a participación en las utilidades de la empresa como el derecho de los trabajadores a obtener un beneficio económico consistente en participar en un porcentaje de las ganancias que obtiene la empresa conforme al procedimiento que se establece para tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.1 Elementos.

En consideración a su definición, los elementos de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa son los siguientes:

1.1.1 Participación

El diccionario de la Real Academia Española define a la participación como “la acción o efecto de participar”⁶; en cuanto al vocablo participar, la fuente de referencia indica lo siguiente:

“participar.
(Del lat. *participāre*).

⁵ ALVÍREZ FRISCIONE Alfonso, op. cit. página 128.

⁶ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

1. intr. Dicho de una persona: Tomar parte en algo.
 2. intr. Recibir una parte de algo.
-”

(subrayado añadido)

Ahora bien, por lo que respecta a nuestra legislación, la Ley Federal del Trabajo establece en sus artículos 117 y 120, primer párrafo lo siguiente:

“**Artículo 117.** Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Artículo 120. El porcentaje fijado por la Comisión constituye **la participación** que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

....”

(Énfasis añadido)

Los preceptos transcritos refieren que una Comisión Nacional será la encargada de establecer el porcentaje que se aplicará a las utilidades de las empresas, el cual los trabajadores tendrán derecho a recibir por concepto de participación.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 9 el procedimiento para determinar la base gravable para calcular el monto de participación de los trabajadores en las utilidades.

Conforme a lo anterior, podemos definir a la participación como la parte que pueden recibir los trabajadores de las utilidades de la empresa, en consideración

al tanto por ciento establecido por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, creada para tal efecto.

1.1.2 Trabajador.

El diccionario de la lengua española de la Real Academia Española define a un trabajador como un “jornalero, obrero”⁷.

Al respecto, el artículo 8 de la Ley Federal del Trabajo establece lo siguiente:

“Artículo 8. Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Para los efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.”

(Énfasis añadido)

Conforme a la definición y el precepto transcritos, el trabajador puede ser considerado como el obrero o jornalero dependiente de una persona ya sea física o moral, a la que presta un trabajo personal por el incentivo de una contraprestación de carácter económico; asimismo, se define al trabajo como toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

⁷ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

Así, en principio se puede considerar que toda persona que preste un trabajo personal subordinado a otra ya sea física o moral, tendrá a derecho a participar en sus utilidades, sin embargo, es importante preciar que la propia Ley Federal del Trabajo excluye a algunas categorías de trabajadores de la obtención de dicho beneficio.

Ahora bien, es importante señalar que el artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo limita este derecho en los términos siguientes:

“Artículo 127. El derecho de los trabajadores a participar en el reparto de utilidades se ajustará a las normas siguientes:

I. Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas **no participarán en las utilidades;**

II. **Los demás trabajadores de confianza participarán en las utilidades de las empresas,** pero si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado de más alto salario dentro de la empresa, o a falta de éste al trabajador de planta con la misma característica, se considerará este salario aumentado en un veinte por ciento, como salario máximo.

III. El monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, **no podrá exceder de un mes de salario;**

...

VI. **Los trabajadores domésticos no participarán en el reparto de utilidades;** y

....”

(Énfasis añadido)

El artículo transcrito, excluye de la participación en las utilidades de la empresa a los directores, administradores y gerentes generales, así como a los trabajadores domésticos.

La excepción que establece el precepto en análisis de los directores, administradores y gerentes generales puede justificarse si se considera que las personas que tienen dichos cargos, no actúan dentro de las actividades estrictamente productivas de la empresa, máxime que la participación en las utilidades no tiene como finalidad que los trabajadores influyan en la dirección o administración de las empresas.

Por otra parte en relación a los demás trabajadores de confianza, dicho precepto señala que si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado o a falta de éste al trabajador de planta (contratado por tiempo indeterminado), de más alto salario dentro de la empresa, se considerará dicha remuneración aumentada en un veinte por ciento como máximo.

A su vez, el artículo 9 de la Ley Federal del Trabajo precisa cuales son las actividades de los trabajadores que se consideran de confianza, señalando lo siguiente:

“Artículo 9. La categoría de trabajador de confianza depende de la naturaleza de las funciones desempeñadas y no de la designación que se dé al puesto.

Son **funciones de confianza** las de dirección, inspección, vigilancia y fiscalización, cuando tengan carácter general, y las que se relacionen con trabajos personales del patrón dentro de la empresa o establecimiento.”

(Énfasis añadido)

De acuerdo a lo dispuesto por dicho precepto, lo que distingue a un trabajador de confianza es la naturaleza de las funciones que realiza, tales como la dirección, inspección, vigilancia y fiscalización, cuando tengan carácter general y las que se relacionen con trabajos personales del patrón dentro de la empresa o establecimiento.

Por último, la exclusión que se realiza de los trabajadores domésticos si se considera que sus actividades no están encaminadas generar una utilidad, en virtud de que no prestan sus servicios a una unidad económica.

1.1.3 Utilidad.

La Real Academia Española define a la utilidad como “Provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo”⁸, es decir, la utilidad puede ser considerada como una ganancia que se obtiene de una cosa en particular.

La Ley Federal del Trabajo establece en su artículo 120 señala lo siguiente:

⁸ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

“Artículo 120. El porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta Ley, **se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**”

(Énfasis añadido)

Conforme al precepto transcrito, se considera utilidad de las empresas a la renta gravable en términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 9 el procedimiento para determinar la renta gravable para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades.

Así, podemos observar que el concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas eminentemente tiene un carácter que se sustenta en el éxito de las mismas, en tanto que ello garantiza que el mismo tendrá ganancias y, por ende, será susceptible la realización de dicho reparto.

Conforme a lo anterior, la utilidad es el rendimiento que se obtiene después de cubrir todos los gastos necesarios para el funcionamiento de la empresa y hacer provisiones para cualquier pérdida del mismo.

1.1.4 La empresa.

En su diccionario, la Real Academia Española define a la empresa como la “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos, o el lugar en que se realizan estas actividades”⁹

Por lo que respecta a la legislación mercantil, el Código de Comercio no proporciona una definición del concepto en análisis, sin embargo, es importante tomar en cuenta que en su artículo 75 establece en sus fracciones V, VI, VII, VIII, IX, X, XI y XVI que se consideran actos de comercio los realizados por las siguientes empresas:

- De abastecimientos y suministros;
- De construcciones, y trabajos públicos y privados;
- De fábricas y manufacturas;
- De transportes de personas o cosas, por tierra o por agua; y las empresas de turismo;
- Las editoriales y tipográficas;
- Las de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda;
- Las que realicen espectáculos públicos, y;
- Las que realicen contratos de seguros.

⁹ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

Al respecto, para Felipe de J. Tena, la legislación atribuyó el carácter de mercantiles a las empresas referidas en consideración a la función de “mediación” que realiza el empresario entre los factores de la producción consistentes en las materias primas y los trabajadores, así como los consumidores finales.

Así, Felipe de J. Tena considera “... La empresa es el organismo que actúa la coordinación de los factores de la producción. La naturaleza mercantil deriva de la entidad económica de la empresa, del volumen considerable de los negocios que produce, de la asimilación por su parte de todos los elementos técnicos del fondo mercantil. ...”¹⁰, por lo que se advierte que para dicho autor, desde el punto de vista mercantil el carácter de empresa atiende a las actividades señaladas en el artículo mencionado con anterioridad.

En cuanto a la forma en que se organizan las empresas desde el punto de vista mercantil, Rafael de Pina Vara opina que de acuerdo a la dinámica y complejidad del entorno empresarial, el contrato de sociedad mercantil ha desplazado al empresariado individual y señala: “... Consideramos que, de acuerdo con nuestra legislación, la sociedad civil nace o surge a la vida jurídica como consecuencia de un contrato.”¹¹.

Por su parte, la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce como sociedades mercantiles a las siguientes: sociedad en nombre colectivo, sociedad

¹⁰ TENA Felipe de J. Derecho Mercantil Mexicano, México, Porrúa, 12ª edición, página 78.

¹¹ DE PINA VARA Rafael, Derecho Mercantil Mexicano, México, Porrúa, 30ª edición, página 54.

en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones y la sociedad cooperativa.

Ahora bien, por lo que respecta a la legislación laboral la Ley Federal del Trabajo señala en su artículo 16 lo siguiente:

“Artículo 16. Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por **empresa** la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa.”

(Énfasis añadido)

Así, es posible definir a la empresa como la combinación de los elementos de capital y trabajo que puede organizarse a través de diversos esquemas legales y que realiza actividades de producción de bienes o servicios con la finalidad de obtener beneficios económicos consistentes en ganancias.

1.2. Naturaleza jurídica de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.

Para analizar la naturaleza de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, Alvírez Friscione¹² refiere las tesis laboralista, ecléctica y socioeconómica.

¹² ALVÍREZ FRISCIONE Alfonso, op. cit. página 176.

En cuanto a la tesis laboralista, el autor refiere que la participación de los trabajadores en las utilidades es una forma de remuneración laboral, conforme a la cual, pueden adoptarse las siguientes posturas:

a) Que el trabajador no tenga derecho al salario y únicamente sea retribuido con su participación en los beneficios de la empresa, lo cual implica que si la empresa no tiene utilidades, el trabajador no tendrá ingresos.

b) Que la participación sea considerada como una parte del salario, ya sea como una prestación complementaria, un elemento variable, una parte eventual o una indemnización laboral.

c) Que la participación sea una forma de integrar el salario, conforme a la cual, es un medio de pago asimilable al salario diferido.

d) Que la participación es un complemento del salario que se añade a este último para completarlo; esta postura, atiende a las características esenciales del salario consistentes en la fijeza y la seguridad, mientras que la participación es contingente, aleatoria y variable.

e) Que la participación es un método especial de remuneración, conforme a la cual, dicho concepto es una forma especial de remuneración que sirve de incentivo al tránsito del contrato de trabajo al de sociedad.

Por lo que respecta a la tesis ecléctica, el tratadista referido señala que la participación en las utilidades tiene una naturaleza dual en consideración a los trabajadores, los cuales pueden tener el carácter de copropietarios de la empresa o, por otra parte, de subordinados; así, en el primero de los casos existirá una copropiedad en sociedad y, en el segundo, una retribución por las labores realizadas.

Finalmente, en la tesis socio-económica, la participación en las utilidades no se encuentra relacionada con el salario ni con las remuneraciones que percibe el trabajador, sino que se trata de una cantidad a la que tiene derecho sobre el resultado final de su esfuerzo combinado con el del empresario en la operación del capital.

Por su parte, Néstor de Buen considera la tesis marxista de la *plus valía* como la mejor para justificar al reparto de utilidades, toda vez que la entrega de dicho beneficio se sustenta en “.... datos objetivos y comprobables, a través de un examen económico contable de las empresas”¹³ y al final consiste en un pago derivado de la relación patrón trabajador, sin que una parte afecte a la otra.

1.3. Diferencia entre la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa y los salarios y gratificaciones.

¹³ DE BUEN Néstor, Derecho del Trabajo, tomo II, México, Porrúa, 24ª edición, página 252.

La enciclopedia de economía define al salario como la “remuneración monetaria o en especie que reciben los trabajadores por prestar sus servicios personales en una empresa. Precio del trabajo. El salario puede fijarse de forma bilateral, por acuerdo entre las dos partes contratantes (empresario y trabajador), o ser objeto de negociación colectiva, entre los sindicatos y las organizaciones empresariales” ¹⁴.

Por lo que respecta a nuestra legislación, el artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo establece lo siguiente:

“Artículo 82. Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.”

De acuerdo con el precepto transcrito, el salario es la suma que debe pagarse invariablemente al trabajador por la actividad que realiza en la empresa.

En cuanto a las gratificaciones, éstas forman parte del salario, además de las percepciones, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad que se entregue al trabajador por su trabajo.

Lo anterior, en términos del artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo que señala lo siguiente:

¹⁴ La gran enciclopedia de economía. www.economía48.com

“Artículo 84. El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Por su parte, como ya se ha señalado, la participación de los trabajadores en las utilidades es el derecho que les corresponde a participar en los beneficios de la producción.

En cuanto a las diferencias entre la figura en análisis y el salario, Néstor de Buen¹⁵, señala las siguientes características de la participación en las utilidades:

- Es aleatoria, mientras que el salario no puede serlo;
- Tiene un régimen estrictamente legal, en virtud de que está sujeta a disposiciones;
- Es variable, mientras que el salario debe ser seguro y;
- Es un derecho colectivo que se individualiza.

Conforme a lo anterior, no puede considerarse que la participación en las utilidades forme parte del salario, siendo que su característica más importante, es que se trata de un beneficio para los trabajadores establecido expresamente en nuestra constitución, regulado de forma específica en preceptos de la Ley Federal de Trabajo que incluso tienen un reglamento.

¹⁵ DE BUEN Néstor, Derecho del Trabajo, tomo II, México, Porrúa, 24ª edición, páginas: 253 y 254.

Asimismo, no puede confundirse a la participación de utilidades con las gratificaciones o cualquier otra percepción que reciba el trabajador por su labor ordinaria en la empresa, en virtud de que tienen una naturaleza jurídica distinta.

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito emitió la siguiente tesis, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, agosto de 2004, página 1638, Novena Época, que señala textualmente:

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. NO CONSTITUYE UN INGRESO QUE OBTENGAN LOS TRABAJADORES BURÓCRATAS DE LA FEDERACIÓN Y DE LOS ESTADOS, POR LO QUE NO ESTÁ COMPRENDIDO EN LOS SUPUESTOS DE EXENCIÓN PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA EL DIECISÉIS DE JUNIO DE DOS MIL TRES. INTERPRETACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA NÚMERO P./J. 50/2002 DEL TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE DICHO NUMERAL. En la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia aludida, el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Luego, la inequidad radica en que, por la obtención de los mismos ingresos (gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional), a los burócratas al servicio de la Federación y de las entidades federativas se les otorga una exención ilimitada y a los demás trabajadores dicha exención se les restringe a treinta y quince días de salario mínimo dependiendo de la gratificación obtenida, cuando ambos grupos de trabajadores se encuentran en igualdad frente a la ley tributaria; esto es, la inequidad surge respecto de los

mencionados ingresos que obtienen tanto los trabajadores burócratas como los demás trabajadores, y no con relación a ingresos que obtengan solamente un grupo de contribuyentes y el otro no, aun si se trata de ingresos anuales o con diferente periodicidad a la mensual otorgadas de forma genérica. **Acorde a lo antes expuesto, si la participación de utilidades y la gratificación son conceptos distintos e independientes entre sí, ya que esta última es una prestación concedida graciosamente por el patrón, mientras que el reparto de las utilidades de una empresa constituye una obligación, por imperativo tanto de la Constitución General de la República, como de la Ley Federal del Trabajo,** y al no estar dicho reparto de utilidades previsto en la ley como un ingreso propio de los trabajadores burócratas, es claro que la exención contenida en el precitado penúltimo párrafo de la fracción XI del artículo 109 con respecto a los burócratas, no contempla en sus supuestos a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), por lo que no existe tal exención del reparto de utilidades para aquéllos. En consecuencia, la inequidad declarada por el Máximo Tribunal del país en la jurisprudencia invocada no comprende los ingresos que se perciben por la participación en las utilidades, debido a que este concepto respecto de los trabajadores que prestan sus servicios a la Federación y a las entidades federativas no se menciona como objeto de exención en el aludido precepto legal.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 205/2004. Enrique Alonso Ambriz Chávez. 15 de abril de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Bonilla Pizano. Secretario: Alejandro Albores Castañón.

(Énfasis añadido)

El criterio transcrito confirma lo señalado en el sentido de que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa no puede ser equiparada a las gratificaciones o cualquier otra percepción que perciban los trabajadores con motivo de sus labores en la empresa, en virtud de que se trata de un derecho de los trabajadores, cuya obligatoriedad para los patrones se

desprende de lo establecido expresamente en nuestra constitución, así como en la Ley Federal del Trabajo, como se señaló anteriormente.

Por lo anterior, la participación en las utilidades no forma parte del salario y no puede confundirse con una gratificación, sino que se trata de un derecho de los trabajadores para participar en los beneficios de la producción de bienes o servicios que presta la empresa.

1.4. Clasificación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.

En su obra multicitada, Alvírez Friscione establece diversas modalidades de la participación de utilidades en consideración a la participación obrera ¹⁶, esta sistematización se considera correcta, en virtud de que atiende a las características de dicha figura como una forma de remuneración variable y distinta al salario, mediante la cual, los trabajadores obtienen una parte de los beneficios de la empresa.

La clasificación anterior atiende a la fuente, el método de pago, el número de beneficiarios, la forma en que se atribuye y el porcentaje repartible.

a) Por su fuente, la participación de las utilidades puede ser voluntaria u obligatoria.

¹⁶ ALVÍREZ FRISCIONE Alfonso, op. cit. página 109.

La participación voluntaria es aquella que se establece en un convenio libremente aceptado por parte de los obreros y espontáneamente otorgado por los patronos.

La participación obligatoria es la impuesta por disposición de la Ley en beneficio de los trabajadores, por lo que se establece una obligación a cargo de los patronos.

b) Por la forma de pago, puede ser inmediato, diferido, mixto y por adelantado.

La forma de pago inmediata es aquella que se realiza al final de ejercicio, en los términos que establece la ley una vez que se da a conocer la declaración anual del ejercicio correspondiente.

El método retenido, es aquél en el que las cantidades que recibirán los trabajadores no les son entregadas a fin de que las mismas sean colocadas en algún mecanismo que les beneficie, como una caja de ahorro, un fondo de pensión o uno de jubilación.

La forma de pago mixto es aquella que incluye las explicadas en los párrafos anteriores y puede entregarse una parte a los trabajadores y otra utilizarla para otros beneficios.

c) Por el número de beneficiados, la participación de utilidades puede ser universal o restringido.

El universal es el que se realiza sin tomar en cuenta características personales como categoría, aptitudes, antigüedad en el empleo, eficiencia, monto del salario, etc; en el restringido, se toma en consideración el monto de los salarios, antigüedad, aptitud, etc.

d) Por la forma de distribuirse, la autor indica que la participación puede ser individual, colectiva o mixta.

En la forma individual, se entrega a cada trabajador la parte proporcional que la corresponde; por otra parte, en la colectiva la participación es en beneficio directo del conjunto de trabajadores y de acuerdo con su opinión, puede aplicarse a diversos aspectos de previsión social, como pueden ser las cajas de ahorro.

No obstante lo anterior, en caso de que la participación se destine por una parte al trabajador en lo individual y por otra a la colectividad, la distribución será mixta.

e) Por último, en consideración al porcentaje repartible, Alvérez Firscone considera que la participación puede ser determinada o indeterminada, el primero

es cuando se establece de antemano el porcentaje sobre el que la utilidad se va a repartir y en el segundo, se fijará al quedar concluido el ejercicio social.

1.5 Antecedentes en México.

Congreso constituyente de 1856-1857.

En su obra, Alvérez Friscione¹⁷ relata la sesión del constituyente realizada el 7 de julio de 1856 correspondiente a la discusión en lo general el proyecto de la Constitución, en la que Ignacio Ramírez formuló un voto en el que proponía la instauración de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, a fin de hacer efectiva la justicia social para la clase trabajadora.

A continuación se transcribe la parte conducente de dicha opinión:

“....

Así es que, el grande, 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.”

¹⁷ ALVÍREZ FRISCIONE Alfonso, op. cit. página 204.

(Énfasis añadido)

La opinión de Ignacio Ramírez no fue incorporada al proyecto de la Constitución, sin embargo, el autor citado opina que su importancia radica al constituir el primer antecedente de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, al destacar la importancia del trabajo en la producción y el derecho en ese tiempo de los jornaleros a compartir proporcionalmente las ganancias del empresario y obtener un rédito por su capital trabajo.

Proyecto de Antonio Sarabia (antecedente de la fracción VI del artículo 123 constitucional.

Otro de los antecedentes aludidos por Alvírez Friscione¹⁸ es un folleto publicado en 1914 por Antonio Sarabia, proponía como medio para ayudar a las condiciones de vida de los trabajadores, promulgar una ley reglamentaria del artículo 5 de la Constitución de 1857.

El proyecto propuesto era el siguiente:

“1º. Toda propiedad, negociación o empresa en que se invierta capital de un valor de mil pesos y cuyo funcionamiento necesite trabajo permanente y regular, como por ejemplo, las haciendas, ranchos, minas, fundiciones, haciendas de beneficio de metales, ferrocarriles, fábricas y en general todo negocio o empresa que deba emplear trabajo colectivo y de combinación con el capital para producir frutos, hará constar por escrito las condiciones generales de ese trabajo, como por ejemplo, los

¹⁸ Ibídem, página 205.

salarios o sueldos diarios que pagará a sus dependientes o peones, las horas obligatorias de trabajo, los pagos por accidente, etc., debiendo entregar un ejemplar de dicho convenio al empleado o peón antes de comenzar su ocupación.

2°. En los negocios o empresas a que se refiere el párrafo anterior, hágase o no constar por escrito, queda perfectamente establecido por la ley que la mitad, o sea el cincuenta por ciento de las utilidades que produzcan, permanecerán y se dividirán anualmente entre los empleados y trabajadores, sea cual fuese su categoría, en proporción a sus sueldos o salarios y al número de días que hayan trabajado o prestado sus servicios.

3°. El cincuenta por ciento de las utilidades que produzcan los negocios expresados, y que corresponde a los trabajadores, tendrá siempre el carácter de depósito, confidencial; y para el castigo de los fraudes que se cometan en ese depósito, habrá acción popular.

4°. Los ayuntamientos, en todo el país, tendrán el derecho y el deber de intervenir en todas las cuestiones relativas al pago de salarios y reparto de utilidades que produzcan los negocios expresados que estén ubicados en su jurisdicción; debiendo decidir las dichas cuestiones administrativamente y sin recurso alguno. El Gobierno será responsable pecuniariamente de los perjuicios que causen los ayuntamientos al decidir las cuestiones apuntadas.”

La propuesta anterior, puede considerarse como un antecedente de la fracción VI del artículo 123 de la Constitución de 1917 y es importante tomarlo en cuenta en virtud de que tuvo por objeto aportar los elementos necesarios para poner en práctica la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Los elementos propuestos en dicho proyecto fueron: los sujetos que realizarían el reparto (empresas agrícolas, mineras, industriales y comercios), el

porcentaje correspondiente a la participación (cincuenta por ciento) y las autoridades facultadas para aplicar las normas relativas.

La Constitución de 1917.

En el Congreso constituyente, además del proyecto correspondiente al artículo 5 constitucional y sus modificaciones, se propuso un capítulo especial para las cuestiones relativas al trabajo, asignándosele el nombre de “Título Sexto, del Trabajo y de la Previsión Social”.

Posteriormente, en la sesión del 23 de enero de 1917 la Comisión sobre asuntos del trabajo presentó el proyecto para regular la mecánica de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, al respecto, la exposición de motivos contenida en el dictamen de la comisión señalaba lo siguiente:

“Creemos equitativo que los trabajadores tengan una participación en las utilidades de toda empresa en que presten sus servicios. A primera vista parecerá ésta una concesión exagerada y ruinosa para los empresarios; pero estudiándola con detenimiento, se tendrá que convenir en que es provechosa para ambas partes. El trabajador desempeñará sus labores con más eficacia, teniendo un interés personal en la prosperidad de la empresa; el capitalista podrá disminuir el rigor de la vigilancia y desaparecerán los conflictos entre uno y otro con motivo de la cuantía del salario.”

Como resultado del referido proceso, se aprobó el artículo 123 constitucional, respecto al cual, resulta importante destacar lo dispuesto en su fracción VI que establecía lo siguiente:

“....

VI. En toda empresa agrícola, fabril, comercial o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, que será regulada como indica la fracción IX.

....”

Así, se estableció que los trabajadores que prestaran sus servicios en las empresas señaladas en la porción normativa transcrita, tendrían derecho a la participación en las utilidades de las mismas.

Reformas constitucionales de 1962.

El 20 de noviembre de 1962, se expidió el decreto mediante el cual se reformaron entre otras, las fracciones VI y IX del artículo 123 constitucional; como resultado de dicha reforma, la primera de dichas fracción regula únicamente lo relativo al salario mínimo que deberán percibir los trabajadores mientras que la segunda, las normas conforme a las cuales deberá regularse el derecho de los trabajadores a la participación de utilidades.

En la iniciativa de reforma al artículo 123 constitucional, el diputado Joaquín Gamboa Pascoe señaló lo siguiente:

“... a la participación se tendrá derecho de acuerdo con los beneficios que en sus declaraciones consigne el industrial o el patrón que obtienen utilidades, de tal manera que conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta participación sea eficaz y conocida para beneficio y para cumplir con la función social que tiene encomendada. se establece en la reforma que no implica esa participación en las utilidades, la participación en la administración o en la dirección de las empresas. Los trabajadores de México no quieren participar en la dirección de las empresas; los trabajadores de México lo que quieren es satisfacer sus necesidades; lo que quieren es participar en una producción a la que ayuden, quieren obtener mejores niveles de vida, quieren satisfacer las necesidades de cultura y de superación de sus hijos, la satisfacción alimentaria de sus familiares y la proyección de mejor cultura,”¹⁹,

(Énfasis añadido)

De las manifestaciones anteriores se advierten características muy importantes de la participación de utilidades, las cuales se detallan a continuación:

- La participación se debe calcular en consideración a las ganancias reales de la empresa conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- Los trabajadores no pueden tener injerencia en la administración o dirección de las empresas, y:
- La participación tiene una naturaleza social que pretende mejorar las condiciones de vida de los trabajadores.

¹⁹ Minuta de la iniciativa de reforma al artículo 123 constitucional, 28 de diciembre de 1961.

Reformas a la ley Federal del Trabajo de 1962.

En consideración a las reformas constitucionales referidas en el numeral anterior, el 29 de diciembre de 1962 se expidió el decreto mediante el cual se reformó la Ley Federal del Trabajo.

En cuanto al artículo 123 constitucional y específicamente por lo que respecta a la fracción IX del apartado A, la parte más importante de dicha reforma fue establecer que el porcentaje conforme al cual se determinaría la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se determinaría por un Comisión Nacional, así como el procedimiento que las misma seguiría para tal efecto.

1.6. Comisiones Nacionales para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

Derivado de la reforma a la Ley Federal del Trabajo de 1962, el 29 de enero de 1963 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la convocatoria para integrar la Primera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

Al respecto, Néstor de Buen²⁰ establece que en la Comisión participaron representantes de los diversos organismos sectoriales los cuales fueron apoyados asesores tanto por parte del gobierno como de las distintas clases interesadas; a su vez, la COPARMEX proporcionó la información jurídica, económica y contable en la que se sustentaron las discusiones.

Como resultado de dicha Comisión, se resolvió que los trabajadores participarían en las utilidades de la empresa en un porcentaje del veinte por ciento de la utilidad repartible neta y que para determinarla, se tomaría como base la renta gravable conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta así como una deducción del treinta por ciento, en consideración al interés razonable que debe percibir el capital, así como la reinversión de capitales.

En relación con el procedimiento anterior, Néstor de Buen señala "... en realidad el 20% resultaba un mito. Si a la utilidad se le descontaban el impuesto sobre la renta, el 30% de interés razonable y de reinversión de capitales y el factor de relación capital-trabajo que de acuerdo con la tabla del art. 5º podía significar un descuento del 2.9% al 80% de la utilidad, la aplicación del veinte por ciento al remanente se convertía en una increíble ficción. ..."21, por lo que podría considerarse que no se motivaba el interés de los trabajadores ni se cumplía con la función del reparto de utilidades de mejorar sus condiciones económicas.

²⁰ DE BUEN Néstor, op. cit. página 246.

²¹ *Ibidem*, página 247.

La resolución final de la Comisión se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 13 de diciembre de 1963.

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

El 3 de febrero de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la resolución de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas conforme a la cual, durante los próximos diez años, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas será del diez por ciento aplicable sobre la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Capítulo II

Fundamentos de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

En este capítulo se precisarán los diversos ordenamientos jurídicos de nuestro país en los que se sustenta la figura de la participación en las utilidades.

Lo anterior, tiene como primera finalidad identificar las razones por las que se incluyó dicha figura en nuestra legislación y, por ende, la naturaleza que se le ha atribuido, ya sea como una cuestión de justicia social, un resarcimiento de carácter meramente económico considerando a la empresa como una mera unidad de producción o incluso una concesión política.

Por otra parte, se considera necesario precisar los preceptos jurídicos relacionados con la participación en las utilidades a fin de identificar cómo se tutela el interés de los trabajadores para verificar su cálculo.

2.1 Marco constitucional.

La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa fue incluida en el artículo 123 constitucional a través de una iniciativa de reformas propuesta por el presidente Adolfo López Mateos en 1961 y aprobada en 1962, en

la que se planteó la adición de una fracción IX al apartado A de dicho precepto, que estableciera el referido beneficio para la clase obrera.

El autor Alvérez Friscione refiere los motivos por los que en dicha iniciativa se incluyó a la participación de utilidades y señala “... *Los considerandos quinto y sexto explicaron la necesidad de que la reglamentación del derecho a la participación obedeciera a determinados principios fundamentales y en ellos se hizo mención al hecho de que “una de las aspiraciones legítimas de la clase trabajadora es la de tener derecho a participar en las utilidades de las empresas”...*”²², lo que permite identificar la atribución de una naturaleza de carácter social a dicha figura.

Por su parte, Emilio Rabasa y Gloria Caballero, consideran que el artículo 123 constitucional, establece garantías que favorecen a los trabajadores considerándolos como una clase económica débil y por lo que respecta a su fracción IX, indican “... se refiere a la participación del trabajador en las utilidades de la empresa, pues como con su esfuerzo aumenta el capital, justo es que participe, en la proporción que la ley establece, de las ganancias que el patrón obtenga”²³.

Lo señalado en párrafos anteriores, permite considerar que la inclusión de la participación en las utilidades en nuestro máximo ordenamiento, obedece a la

²² ALVÍREZ Friscione, op. cit. página 225.

²³ RABASA Emilio y Caballero Gloria, “Mexicano, ésta es tu Constitución”, México, Porrúa, 11ª edición, 1997, página 380.

intención de garantizar a la clase obrera un beneficio de carácter económico consistente un porcentaje de las ganancias que obtenga una empresa, en virtud de que ello no sería posible sin su fuerza de trabajo.

2.1.1 Artículo 123 constitucional.

Como se señaló anteriormente, desde 1962 el derecho a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se encuentra tutelado en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece lo siguiente:

“Artículo 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 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:

a) **Una Comisión Nacional**, integrada por 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 los 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 justifique 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.**

....”

(Énfasis añadido)

Conforme a lo dispuesto por el precepto y fracción transcritos, el derecho de los trabajadores a su participación en las utilidades de las empresas deberá sujetarse a las siguientes normas:

a) La formación de una Comisión nacional para fijar el porcentaje de las utilidades repartibles, integrada por representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno;

- b) Las funciones y obligaciones de dicha Comisión;
- c) La excepción para determinadas empresas de la obligación del reparto de utilidades;
- d) La base que se considerará para calcular el monto de las utilidades de la empresa y el derecho de los trabajadores para objetar dicho procedimiento, y;
- e) El derecho a la participación de los trabajadores no implica que puedan intervenir en la dirección o administración de las empresas.

Conforme a lo anterior, las normas jurídicas que se emitan en relación con la participación de los trabajadores en las utilidades deberán sujetarse a los principios referidos, de lo contrario, serían violatorias de lo dispuesto por el artículo 123 constitucional.

Para efectos del presente trabajo, es importante resaltar que desde el punto de vista constitucional existe la intención de proteger el derecho de los trabajadores de objetar el cálculo de la participación en las utilidades, lo que implica la necesidad de que tengan conocimiento y se les permita participar en los procedimientos instaurados por los patrones en los que impugnen las resoluciones de autoridades administrativas que modifiquen dicha determinación.

2.2 Marco laboral.

2.2.1 Ley Federal del trabajo.

La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se encuentra regulada en la Ley Federal del Trabajo, específicamente en el Capítulo VIII de dicho ordenamiento.

En cuanto a la determinación del porcentaje para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, se debe atender a lo dispuesto por los artículos 117 a 120 de la Ley Federal del Trabajo, que establecen lo siguiente:

“Artículo 117. Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Artículo 118. Para determinar el porcentaje a que se refiere el artículo anterior, la Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y tomará en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el derecho del capital a obtener un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales.

Artículo 119. La Comisión Nacional podrá revisar el porcentaje que hubiese fijado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 587 y siguientes.

Artículo 120. El porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

(Subrayado añadido)

Los preceptos transcritos señalan que el porcentaje respecto al cual participarán los trabajadores en las utilidades de la empresa, se determinará por una Comisión Nacional, en consideración a las investigaciones y estudios que se realicen para tal efecto.

Lo anterior, como se señaló anteriormente, acorde a lo dispuesto por el artículo 123, apartado A, fracción IX constitucional.

2.2.1.1 Objeciones a la declaración anual del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, la Ley Federal del Trabajo establece la posibilidad de que los trabajadores formulen objeciones a la declaración de impuesto sobre la renta presentada por el patrón; dicho derecho se encuentra contemplado en el artículo 121 del referido ordenamiento que establece lo siguiente:

“Artículo 121. El derecho de los trabajadores para formular objeciones a la declaración que presente el patrón a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ajustará a las normas siguientes:

I. El patrón, dentro de un término de diez días contado a partir de la fecha de la presentación de su declaración anual, entregará a los trabajadores copia de la misma. Los anexos que de conformidad con las disposiciones fiscales debe

presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quedarán a disposición de los trabajadores durante un término de treinta días en las oficinas de la empresa y en la propia Secretaría.

Los trabajadores no podrán poner en conocimiento de terceras personas los datos contenidos en la declaración y en sus anexos;

II. Dentro de los treinta días siguientes, el sindicato titular del contrato colectivo o la mayoría de los trabajadores de la empresa, podrá formular ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las observaciones que juzgue conveniente; y

III. La resolución definitiva dictada por la misma Secretaría no podrá ser recurrida por los trabajadores.

IV. Dentro de los treinta días siguientes a la resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el patrón dará cumplimiento a la misma independientemente de que la impugne. Si como resultado de la impugnación variara a su favor el sentido de la resolución, los pagos hechos podrán deducirse de las utilidades correspondientes a los trabajadores en el siguiente ejercicio.”

(Subrayado añadido)

Conforme a lo anterior, el derecho de los trabajadores a formular objeciones a la declaración de impuesto sobre la renta que presente el patrón a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se sujetará al siguiente procedimiento:

En primer término, con la finalidad de que los trabajadores estén en posibilidad de analizar su contenido, el patrón les entregará una copia de la declaración anual y respecto a los anexos, estarán disponibles en las oficinas de la empresa o en las de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a la información proporcionada, los trabajadores no podrán poner en conocimiento de terceras personas los datos contenidos en la declaración y en sus anexos.

Los trabajadores a través del sindicato titular del contrato colectivo o la mayoría de ellos, podrán formular ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las observaciones que consideren convenientes respecto de la declaración y, en ese caso, dicha autoridad emitirá una resolución con el carácter de definitiva que no podrá ser recurrida por los empleados.

El impedimento de que los trabajadores puedan recurrir la resolución que emitan las autoridades hacendarias a su escrito de objeciones a la declaración de impuesto sobre la renta, puede considerarse como una violación a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, sin embargo, en consideración a la literalidad del artículo en análisis, los afectados estarían en posibilidad de impugnarla a través del juicio contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que deja a salvo sus derechos de inconformarse en caso de que no estén de acuerdo.

Por su parte, el patrón deberá dar cumplimiento a la resolución que en su caso dicte la Secretaría independientemente de que la impugne; al respecto, en caso de que la resolución al medio de defensa le sea favorable, los pagos que hubiera realizado podrán deducirse de las utilidades correspondientes a los trabajadores en el siguiente ejercicio.

Así, en caso de que las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público resuelvan el escrito de observaciones en el sentido de que procede el pago de cantidades a favor de los trabajadores, los patrones deberán entregar las cantidades correspondientes independientemente de que impugnen dicha resolución y, en caso de que obtener una resolución favorable a sus intereses, podrán restar lo que hayan pagado del reparto que en su caso proceda en el ejercicio posterior.

Sin embargo, se considera que el pago obligado que deben realizar los patrones tratándose de resoluciones al escrito de objeción por parte de los trabajadores puede generar perjuicios a cada una de las partes.

Lo anterior es así, en virtud de que los patrones sólo podrían disminuir la participación de utilidades pagada indebidamente en el siguiente ejercicio y no en los siguientes en caso de que no se agotara la cantidad respectiva; por otra parte, los trabajadores de reciente ingreso que tuvieran derecho a dicho reparto en el ejercicio en que se realizara la disminución evidentemente serían afectados.

2.2.1.2 Momento del pago y forma de distribución.

En cuanto al momento del pago y la forma en que se distribuirá la participación de los trabajadores en las utilidades, el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo establece:

“Artículo 122. El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite objeción de los trabajadores.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aumente el monto de la utilidad gravable, sin haber mediado objeción de los trabajadores o haber sido ésta resuelta, el reparto adicional se hará dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución. Sólo en el caso de que ésta fuera impugnada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme, garantizándose el interés de los trabajadores.

El importe de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.”

(Subrayado añadido)

El precepto transcrito establece que se deberá realizar el reparto de utilidades entre los trabajadores dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual; lo anterior, no obstante que los trabajadores hayan objetado la determinación de dicha utilidad.

Ahora bien, para efectos de este trabajo, es importante destacar la situación de inseguridad que se genera en aquellos casos en que las autoridades hacendarias aumenten el monto de la utilidad gravable y en caso de que ésta sea impugnada y garantizada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme.

Lo anterior, en consideración a que en capítulos posteriores, se abordará el hecho de que uno de los medios de defensa que los patrones tienen precisamente para impugnar un reparto adicional de utilidades por parte de las autoridades hacendarias es el recurso de revocación establecido el Código Fiscal de la Federación, el cual, no considera a la figura procesal del tercero interesado.

2.2.1.3 Reglas del reparto.

Las reglas para el reparto de la participación de los trabajadores en las utilidades se encuentran señaladas en los artículos 123, 125, 130 y 131 de la Ley Federal del Trabajo, que establecen el procedimiento respectivo.

En primer término, los artículos 123 y 125 de la Ley Federal del Trabajo establecen lo siguiente:

“Artículo 123. La utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajado por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.

Artículo 125. Para determinar la participación de cada trabajador se observarán las normas siguientes:

I. Una comisión integrada por igual número de representantes de los trabajadores y del patrón formulará un proyecto, que determine la participación de cada trabajador y lo fijará en lugar visible del establecimiento. A este fin, el patrón pondrá a

disposición de la Comisión la lista de asistencia y de raya de los trabajadores y los demás elementos de que disponga;

II. Si los representantes de los trabajadores y del patrón no se ponen de acuerdo, decidirá el Inspector del Trabajo;

III. Los trabajadores podrán hacer las observaciones que juzguen conveniente, dentro de un término de quince días; y

IV. Si se formulan objeciones, serán resueltas por la misma comisión a que se refiere la fracción I, dentro de un término de quince días.”

Conforme a lo dispuesto por los preceptos transcritos, la cantidad que se repartirá a los trabajadores por concepto de utilidad se dividirá en dos partes iguales, la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados y la segunda en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.

Ahora bien, para determinar la participación de cada trabajador, una comisión la determinará en consideración a la información proporcionada por el patrón, como puede ser la lista de asistencia y de raya de los trabajadores, así como los demás elementos de que disponga; si la referida comisión no logra un acuerdo, la cantidad correspondiente la decidirá el Inspector del Trabajo.

Por su parte, los trabajadores podrán hacer las observaciones que consideren convenientes, dentro del término de quince días, lo que resulta importante hacer notar, en virtud de que es clara la intención por parte del

legislador de dar la oportunidad a los trabajadores de hacer valer lo que a su derecho convenga.

A su vez, el artículo 130 de la ley en comento establece:

“Artículo 130. Las cantidades que correspondan a los trabajadores por concepto de utilidades quedan protegidas por las normas contenidas en los artículos 98 y siguientes.”

De acuerdo con dicho precepto las cantidades que correspondan a los trabajadores por concepto de participación en las utilidades de la empresa, estarán protegidas en términos de lo dispuesto por el artículo 98 de la Ley Federal del Trabajo, lo que implica que los empleados podrán disponer libremente de ellas.

Por último, el artículo 131 de la ley referida señala lo siguiente:

“Artículo 131. El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.”

El precepto transcrito, aclara que el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa no implica que puedan intervenir en la dirección o administración de la misma, lo cual, como se explicó anteriormente, es acorde a los principios señalados en el artículo 123, apartado A, fracción IX constitucional.

2.2.1.4 Excepciones a la obligación del reparto de utilidades.

Los artículos 126 y 127 de la Ley Federal del Trabajo establecen las excepciones a la obligación de realizar el reparto de utilidades:

“Artículo 126. Quedan exceptuadas de la obligación de repartir utilidades:

I. Las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento;

II. Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años de funcionamiento. La determinación de la novedad del producto se ajustará a lo que dispongan las leyes para fomento de industrias nuevas;

III. Las empresas de industria extractiva, de nueva creación, durante el período de exploración;

IV. Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios;

V. El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia; y

VI. Las empresas 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 Industria y Comercio. La resolución podrá revisarse total o parcialmente, cuando existan circunstancias económicas importantes que lo justifiquen.

Artículo. 127. El derecho de los trabajadores a participar en el reparto de utilidades se ajustará a las normas siguientes:

I. Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas no participarán en las utilidades;

II. Los demás trabajadores de confianza participarán en las utilidades de las empresas, pero si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado de más alto salario dentro de la empresa, o a falta de éste al trabajador de planta con la misma característica, se considerará este salario aumentado en un veinte por ciento, como salario máximo.

III. El monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario;

IV. Las madres trabajadoras, durante los períodos pre y postnatales, y los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo durante el período de incapacidad temporal, serán considerados como trabajadores en servicio activo;

V. En la industria de la construcción, después de determinar qué trabajadores tienen derecho a participar en el reparto, la Comisión a que se refiere el artículo 125 adoptará las medidas que juzgue conveniente para su citación;

VI. Los trabajadores domésticos no participarán en el reparto de utilidades; y

VII. Los trabajadores eventuales tendrán derecho a participar en las utilidades de la empresa cuando hayan trabajado sesenta días durante el año, por lo menos.”

El artículo 126 de la Ley Federal del Trabajo establece los casos en que las empresas se encuentran exceptuadas de la obligación de repartir utilidades en consideración a diversas características, como son el tiempo que llevan funcionando, el tipo de actividades que realizan y sus fines.

Tratándose de las empresas de reciente creación, es comprensible que tengan pocas utilidades e incluso no las generen durante el primer año de

funcionamiento, además de que es un periodo de tiempo en el que por lo general se realizan inversiones importantes para el funcionamiento normal de la empresa.

Por lo que respecta a las empresas que elaboran un producto nuevo, puede considerarse a la exención de realizar el reparto de utilidades como un incentivo para que se utilicen nuevas tecnología y se generen productos innovadores, lo que incluso resulta en un beneficio para los consumidores.

En cuanto a las empresas de la industria extractiva de nueva creación, durante el período de exploración no podrían obtener ningún beneficio, pues sus actividades únicamente estarían encaminadas a obtener los recursos de que se trate.

Acerca de las instituciones de asistencia privada sin propósitos de lucro, es claro que si este tipo de empresas no tienen como finalidad lograr ganancias, no podrían realizar un reparto de utilidades, sin embargo, la excepción que establece el artículo en comento sólo podría ser aplicable hasta que la sociedad de que se trate obtuviera algún tipo de ingreso conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por último, respecto a la exclusión que se establece para el Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines

culturales, asistenciales o de beneficencia, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Cuarto Circuito²⁴ emitió la siguiente tesis aislada:

“REPARTO DE UTILIDADES. PETRÓLEOS MEXICANOS ESTÁ EXENTO DE EFECTUAR SU PAGO. El artículo 126, fracción V, de la Ley Federal del Trabajo señala como exentas de repartir utilidades a las instituciones públicas descentralizadas, con fines culturales, asistenciales o de beneficencia; ahora bien, si en el caso Petróleos Mexicanos, por ser un organismo descentralizado cuya creación obedece a una ley que le encomienda la explotación de los hidrocarburos del país, que constituye una corporación pública sujeta a un régimen legal diverso al de una entidad privada que no puede generar utilidades, precisamente por la actividad que realiza, no tiene alguno de esos fines, lo cierto es que el diverso 120 del citado ordenamiento, dispone que para los efectos de esa ley se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta; por otra parte, la Ley de Ingresos para los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y siete a dos mil cuatro, en forma reiterada estableció que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, se encuentran exceptuados del impuesto sobre la renta, por lo que en términos del mencionado artículo 120 no existe utilidad que gravar, debido a la excepción sobre el pago del impuesto citado, esto es, para que los trabajadores participen en las utilidades de las empresas es necesario que exista una renta gravable, y en el caso de Petróleos Mexicanos no la hay, ya que se encuentra exceptuado del pago del impuesto sobre la renta; de modo tal que no es posible que aquél tenga la obligación de pagar utilidades a los trabajadores.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 12/2004. Antonio Mendoza Salas. 26 de mayo de 2004. Unanimidad de votos; con voto de salvedad del Magistrado Abraham Calderón Díaz en cuanto al tema de la tesis. Ponente: Victorino Rojas Rivera. Secretaria: Liliana Leal González.

(Subrayado añadido)

²⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, octubre de 2004, página 2396.

Conforme al criterio transcrito, aquellos organismos de la administración pública que no se encuentren sujetos a la Ley del Impuesto sobre la Renta también se encuentran exceptuados de cumplir con la obligación del reparto.

2.2.2 Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.

El 2 de mayo de 1975 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo,

En relación con dicho Reglamento, resulta relevante para los efectos del presente trabajo lo dispuesto por los artículos 1º, 2, 3, 4, 7, 8, 12, 14, 17 18, 20, 21, 23, 24, 30 y 31 del mismo.

Conforme a lo dispuesto por dichos preceptos, las objeciones que realicen los trabajadores a la declaración anual tienen el carácter de denuncia de irregularidades en materia fiscal y laboral, característica que podría ser definitiva para efectos de considerar que la resolución al escrito de objeciones es impugnabile a través del juicio de nulidad, en virtud de se trataría de un acto de autoridad que generaría un agravio en materia fiscal.

A fin de resolver dichas objeciones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará los estudios e investigaciones correspondientes, ejerciendo las facultades que le confieren el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto

sobre la Renta y demás disposiciones legales aplicables en su carácter de autoridad fiscal.

Una vez iniciado el procedimiento de revisión por la Secretaría, deberá concluirse y no procederá el desistimiento por parte de los trabajadores.

El derecho a recibir copia de la declaración anual, revisar sus anexos y en su caso formular objeciones, corresponde ejercerlo al sindicato titular del contrato colectivo de trabajo, al del contrato ley en la empresa, o en su caso, a la mayoría de los trabajadores.

Por otra parte, el reparto de utilidades deberá realizarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que corresponda pagar el impuesto anual, sin que para ello sea óbice que los trabajadores hayan formulado objeciones a la declaración.

No obstante lo anterior, en caso de que la empresa presente con posterioridad una declaración anual complementaria en la que aumente el ingreso gravable declarado inicialmente, se realizará un reparto adicional dentro del plazo que establece el artículo 7 del reglamento.

Por otra parte, se considera importante destacar que los trabajadores podrán solicitar a las autoridades explicaciones sobre la información contenida en la declaración de impuestos.

Atendiendo a lo anterior, el sindicato titular del contrato colectivo de trabajo, el del contrato ley en la empresa, o en su caso la mayoría de los trabajadores, podrán formular objeciones a la declaración anual de impuestos.

Al respecto, es importante resaltar que el Reglamento que nos ocupa aclara que en tanto no se haya proporcionado copia de la declaración a los trabajadores o no queden a su disposición los anexos correspondientes, no podrá iniciarse el cómputo del plazo para que se formulen las objeciones.

Por lo que respecta al escrito de objeciones, en él deberán precisarse las partidas o renglones que se objeten de la declaración y las razones en que se apoyen.

Si el escrito de objeciones de los trabajadores no cumple con los requisitos señalados en el párrafo anterior, las deficiencias se harán del conocimiento de los promoventes para que las corrijan en un término no mayor de treinta días.

Por otra parte, los estudios o investigaciones que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la resolución del escrito de objeciones de los trabajadores no podrán exceder de seis meses.

Una vez obtenidos los resultados de la investigación, se dictará la resolución en un término que no podrá exceder de dos meses.

A su vez, cuando se notifique la resolución al escrito de objeciones, en caso de haberse incrementado la utilidad de la que participarán los trabajadores, el reparto respectivo deberá realizarse dentro de los sesenta días siguientes a dicha diligencia.

Independientemente de lo anterior la Secretaría, podrá ejercer en cualquier tiempo sus facultades de vigilancia y comprobación sin que medie escrito de objeciones por parte de los trabajadores, por lo que en caso de que se llegara a comprobar que el ingreso gravable de la empresa es mayor, se determinará el impuesto omitido y se notificará al sujeto obligado la procedencia del reparto adicional.

En caso de que ocurra el supuesto señalado en el párrafo anterior, la resolución de la Secretaría se notificará al sindicato o a la representación de la mayoría de los trabajadores la procedencia del reparto adicional.

Por su parte, si la empresa ejerce algún medio de defensa o recurso en contra de las resoluciones o liquidaciones que aumenten el ingreso gravable, aun cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público suspenda el cobro del crédito fiscal o éste se pague bajo protesta, se deberá garantizar debidamente el interés de los trabajadores a fin de que se suspenda el pago del reparto adicional.

En caso de que las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social no hubieran resuelto sus objeciones en los plazos establecidos, o no han vigilado el cumplimiento de la participación de utilidades, el sindicato titular del contrato colectivo, el del contrato ley en la empresa, o en su caso, la mayoría de los trabajadores, podrán formular queja ante la Comisión Intersecretarial para la Participación de Utilidades.

Una vez recibida la queja, se solicitará a la autoridad que rinda el informa correspondiente y si la encuentra fundada, otorgará un plazo de quince días para que la resuelva y en caso de no cumplir con lo ordenado, se hará del conocimiento del titular de la Secretaría para que dicte las instrucciones correspondientes.

2.3. Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014, establece el procedimiento conforme al cual se determinará la base gravable para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Lo dispuesto en el artículo referido y el procedimiento establecido para calcular la base gravable para la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, se analizarán en el siguiente capítulo.

CAPITULO III

Determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

En el capítulo anterior, se mencionó que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 123 constitucional, apartado A, fracción IX, inciso e), la base que se tomará en cuenta para calcular el monto de las utilidades de cada empresa para sus trabajadores será la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo que en este capítulo, se identificará el procedimiento establecido en dicho ordenamiento para determinar el referido concepto.

A continuación, por ser una cuestión que incide en la entrega de utilidades que podrían realizar los patrones en el ejercicio de 2014, se mencionarán algunos aspectos respecto a la mecánica establecida en la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 en cuanto al cálculo de la base para la participación, la cual fue declarada inconstitucional.

3.1. Ley del Impuesto sobre la Renta.

El 11 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto mediante el cual se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014; el artículo 9 de dicho ordenamiento establece el procedimiento que deberá seguirse para determinar la base gravable para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

El referido precepto señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

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

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.”

(Énfasis añadido)

En el primer párrafo del precepto transcrito, se señala que los contribuyentes personas morales determinarán el impuesto sobre la renta a su cargo en consideración al resultado fiscal.

En la fracción I, se indica que primero se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de los ingresos acumulables que se hayan obtenido en el ejercicio las deducciones autorizadas, es decir, los gastos necesarios para el funcionamiento de la empresa y, por ende, la obtención de los ingresos; a continuación, al resultado obtenido se le restará la participación de utilidades que

se hubiera pagado en consideración a los resultados obtenidos en el ejercicio anterior.

Posteriormente, en la fracción II del artículo en comento se indica que a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y así se obtendrá el resultado fiscal.

En conclusión, el resultado fiscal para calcular el impuesto se obtendrá de acuerdo con lo siguiente:

	INGRESOS ACUMULABLES DEL EJERCICIO
menos	Deducciones autorizadas y PTU pagada en el ejercicio.
igual	Utilidad fiscal
menos	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar
igual	<u>Resultado fiscal</u>

Ahora bien, para determinar la renta gravable para el reparto de utilidades, el artículo en comento señala en su penúltimo párrafo que no se disminuirán de la utilidad fiscal, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio anterior, ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar.

En adición a lo anterior, el último párrafo del precepto en análisis establece que las cantidades que no son deducibles para las empresas por ser pagos que a su vez son ingresos exentos del impuesto sobre la renta para los trabajadores, podrán disminuirse para determinar base gravable de la participación en las utilidades.

Conforme a lo anterior, en términos de lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la mecánica para determinar la base gravable para calcular la participación de utilidades se realizará de la siguiente forma:

	INGRESOS ACUMULABLES DEL EJERCICIO
menos	Deducciones autorizadas

	(sin considerar PTU pagada en el ejercicio y pérdidas fiscales pendientes de aplicar)
igual	Ingresos para efectos de la determinación de la PTU
menos	ingresos exentos para los trabajadores
igual	Base gravable de la PTU

Por otra parte, es importante señalar que la mecánica anterior no considera como renta gravable para calcular la participación en las utilidades al resultado fiscal, que es precisamente la base del impuesto del ejercicio como se mencionó anteriormente.

Lo anterior es así, en virtud de que el procedimiento explicado, no permite la disminución de la participación de utilidades pagada en el ejercicio ni la de pérdidas fiscales pendientes de amortizar, situación que podría considerarse violatoria de lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, en relación con el diverso 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de nuestro máximo ordenamiento.

La opinión anterior puede sustentarse si se toma en cuenta la declaratoria de inconstitucionalidad que la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, en relación con el diverso 10 de dicho ordenamiento, como se referirá en los siguientes apartados.

3.2 Determinación de la utilidad fiscal, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establecía la forma conforme a la cual se calcularía el impuesto del ejercicio, en los siguientes términos:

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.”

(Énfasis añadido)

Conforme al procedimiento anterior, en primer término se obtendría la utilidad fiscal para lo cual se disminuirían de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas así como la participación en las utilidades pagada en el ejercicio en su caso.

A continuación, se restarían las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores de resultar procedente.

No obstante lo anterior, el procedimiento que debían utilizar los contribuyentes para determinar la base gravable de la participación de utilidades era el establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como se señala en el siguiente apartado.

3.3. Determinación de la renta gravable conforme a lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013).

Como se mencionó anteriormente, conforme a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, el procedimiento para la determinación de la base

para el reparto de utilidades tratándose de personas morales del régimen general se encontraba establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecía que la base para calcular el monto a repartir entre los trabajadores se determinaría sumando al total de ingresos acumulables del ejercicio diversos conceptos, a los cuales se restarían las deducciones autorizadas.

Dicho procedimiento, daba como resultado la renta gravable base para obtener la cantidad a repartir por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades.

Sin embargo, lo dispuesto por el artículo en comento fue declarado inconstitucional por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL ESTABLECER UNA BASE PARA DETERMINAR SU MONTO DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE. En la tesis de jurisprudencia P./J. 48/99, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE.”, criterio que sostuvo respecto a la constitucionalidad del señalado artículo 14, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve; toda vez que el artículo 16 de la misma ley, con vigencia a partir del primero de enero de dos mil dos, es idéntico al mencionado 14, y por ende, contiene el mismo vicio de inconstitucionalidad que aquél, se reproduce el indicado criterio plenario. El artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), constitucional prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, si se toma en consideración que dicho precepto, que rige desde su reforma de 21 de noviembre de 1962, se refiere a la utilidad gravable que en ese año establecía el artículo 26 de la mencionada ley, que ahora se contiene bajo el concepto de utilidad fiscal en su artículo 10, se concluye que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en el indicado artículo 10 a fin de obtener la renta gravable para efectos de calcular la participación de los trabajadores en las

utilidades de las empresas, arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, lo cual contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad, obtenida de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

Amparo en revisión 626/2003. Natsteel Electronic Systems, S.A. de C.V. 20 de agosto de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan N. Silva Meza. Secretaria: Ana Carolina Cienfuegos Posada.

Amparo en revisión 1509/2003. Sap México, S.A. de C.V. 7 de enero de 2004. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: José de Jesús Bañales Sánchez.

Amparo en revisión 2304/2003. Hérdez, S.A. de C.V. 3 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Amparo en revisión 60/2003. Marsh & Mclellan Servicios, S.A. de C.V. 3 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 270/2004. Hewlett Packard México, S. de R.L. de C.V. 7 de mayo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Tesis de jurisprudencia 64/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de treinta de junio de dos mil cuatro.”²⁵

(Énfasis añadido)

En la jurisprudencia transcrita, se indica que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecía un procedimiento y conceptos distintos a los señalados en el diverso 10 de dicho ordenamiento para calcular la renta gravable para efectos de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

²⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, agosto de 2004, página 233.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal estableció que dicha situación era violatoria de lo dispuesto por el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) constitucional, en virtud de que el cálculo para la participación de los trabajadores se realizaba en consideración a utilidad distinta a la que se tomaba en cuenta para el cálculo del impuesto, lo que afectaba la capacidad contributiva de los empleadores.

En ese sentido, si el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera como renta gravable para calcular la participación en las utilidades al resultado fiscal, en virtud de que no permite la disminución de la participación de utilidades pagada en el ejercicio ni la de pérdidas fiscales pendientes de amortizar no obstante que dicho concepto es la base del impuesto, podría considerarse que dicho precepto es violatorio de garantías.

Como se señaló anteriormente, el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) constitucional, señala que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se debe calcular tomando como base a la “renta gravable” de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, acerca de qué debe entenderse por la “renta gravable” base para el cálculo de la participación de utilidades de las empresas a que se refiere el artículo 123 constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia:

“RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).- La renta gravable que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no la que se indica en el numeral 14, en

tanto que es aquel precepto legal el que fija las reglas para calcular la utilidad fiscal de los contribuyentes a la que se le aplicará la tasa del 34% correspondiente a dicho impuesto; mientras que el artículo 14 de la citada ley, a pesar de que disponga que regula la renta gravable a que se refiere el artículo 123 constitucional y 120 de la Ley Federal del Trabajo, lo cierto es que viola lo dispuesto por el mencionado artículo 123, ya que obliga a los contribuyentes a otorgar participación a los trabajadores sobre una riqueza no generada, sino artificial y distinta a la utilidad fiscal o renta del contribuyente, produciendo con ello una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del sujeto.

Amparo en revisión 971/97. Afianzadora Invermexico, S.A. de C.V., Grupo Financiero Invermexico. 16 de marzo de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 1921/97. Invermexico, S.A. de C.V., Casa de Bolsa, Grupo Financiero Invermexico. 16 de marzo de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2077/97. Casa de Bolsa Santander México, S.A. de C.V. 16 de marzo de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 2188/97. Banco Santander de Negocios México, S.A. de C.V. 16 de marzo de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Amparo en revisión 3019/97. Societé Generale México, S.A., Institución de Banca Múltiple. 16 de marzo de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.”²⁶

(Énfasis añadido)

Conforme a la jurisprudencia transcrita emitida por nuestro Máximo Tribunal, la base gravable que debe considerarse para calcular la participación en las utilidades de la empresa es aquella a la que se aplicará la tasa para calcular

²⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, agosto de 1999, página 47.

el impuesto en términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, de lo contrario, se obligaría a los patrones a determinar dicho concepto en consideración a un elemento ajeno a su capacidad económica.

Así, la “base gravable” para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades debe ser el resultado fiscal que se establece en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que dicho concepto es precisamente aquél al que se le aplicará la tasa del impuesto.

Por lo anterior, podría considerarse que lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede lo dispuesto por el artículo 123 A, fracción IX, inciso e) constitucional en relación con el diverso 16 que establece las garantías de fundamentación y motivación.

Capítulo IV.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 42 las facultades de comprobación que podrán ejercer las autoridades hacendarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En el presente capítulo se analizarán las facultades de comprobación, consistentes en la rectificación de errores aritméticos u omisiones, requerir la exhibición de contabilidad, practicar visitas domiciliarias, revisar dictámenes y practicar revisiones electrónicas, conforme a las cuales, las autoridades hacendarias pueden modificar el cálculo que se hubiera realizado para determinar el impuesto sobre la renta correspondiente.

Para efectos de este trabajo, la importancia de los procedimientos de verificación referidos en el párrafo anterior, consiste en que a través de los mismos las autoridades hacendarias pueden, entre otras cosas, modificar la determinación de la base gravable correspondiente a la participación de los trabajadores en las utilidades y que dicha resolución puede ser impugnada precisamente a través del recurso de revocación.

4.1 La rectificación de errores aritméticos u omisiones.

Esta facultad se encuentra establecida en la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y consiste en la posibilidad de que las autoridades hacendarias requieran a los contribuyentes documentación o información a fin de corregir errores aritméticos u omisiones en las que se hubiera incurrido.

El precepto mencionado establece lo siguiente:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de los documentos que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

....”

(Énfasis añadido)

Lo anterior, implica que las autoridades podrán constatar si las operaciones realizadas por los contribuyentes en las declaraciones e información que presenten fueron correctamente realizadas para verificar que los resultados informados sean correctos y, en caso de que exista alguna discrepancia, estarán en posibilidad de solicitar la corrección respectiva.

Dicha potestad, incluso puede modificar los datos proporcionados en las declaraciones anuales de impuestos presentadas por los contribuyentes de acuerdo con el siguiente criterio emitido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que señala:

“FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES. LA REVISION DE DECLARACION, SI SE ENCUENTRA DENTRO DE LAS. Aun cuando de las facultades concedidas a la autoridad hacendaria para la determinación de contribuciones omitidas o los créditos fiscales, por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, no se desprende expresamente la de **revisar declaraciones anuales**, la recta interpretación de dicho precepto legal, permite concluir que tal facultad está incluida en la hipótesis prevista por la fracción I del propio numeral, ya que establece en forma genérica la facultad de comprobación, para rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones. Luego, como para llegar a concluir que hubo un error aritmético en dichas documentales, es necesario, en principio, que la

autoridad hacendaria revise las declaraciones presentadas por los particulares, es claro que la facultad establecida en la fracción primera del dispositivo legal tantas veces invocado, lleva imbibita la diversa relativa a la revisión de declaraciones fiscales.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2634/93. Valca, S.A. de C.V. 23 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.”²⁷

(Énfasis añadido)

Conforme al criterio transcrito, en el ejercicio de la facultad de revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes como es el caso precisamente de la anual, las autoridades podrán analizar las operaciones aritméticas realizadas en dicha declaración y, en su caso, si consideran que las mismas no son correctas, solicitar que se realicen las modificaciones correspondientes.

Por lo anterior, si las autoridades fiscales advirtieran un error en el cálculo de la determinación de la base el impuesto sobre la renta anual y solicitaran la corrección respectiva, ello podría afectar la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades.

4.2 La revisión de gabinete.

Las revisiones de gabinete son actos de fiscalización que la autoridad realiza en sus propias oficinas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, por lo que se les solicita la exhibición de información y documentación.

El autor Emilio Margáin señala una característica importante de esta facultad, consistente en que a través de la misma “... se llevan a cabo las

²⁷ Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIII, junio de 1994, Octava Época, página 575.

compulsas con terceros que guardan relación con el contribuyente objeto de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria,...”²⁸, lo que demuestra su carácter práctico, en virtud de que su ejercicio permite a las autoridades comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de diversos sujetos de forma simultánea.

El artículo 42, fracción II, establece dicha facultad en los términos siguientes:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

....

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

....”

(Énfasis añadido)

Conforme a lo anterior, las revisiones de gabinete consisten en requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades información y documentación, la cual que puede consistir en datos, informes, estados de cuenta y documentos que integran su contabilidad, lo cual se realizará a través de medios magnéticos, impresos o electrónicos.

Por otra parte, el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades en comento, deberán cumplir con lo siguiente:

²⁸ MARGÁIN MANAUTOU Emilio, “Las Facultades de Comprobación Fiscal”, Porrúa, México, 2ª edición, pág. 6.

La solicitud se notificará en el domicilio fiscal del contribuyente y si se trata de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren, o en su casa habitación.

En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos.

Una vez realizado el análisis de la información proporcionada, en caso de ser procedente la autoridad elaborará un oficio de observaciones, en el cual se detallarán los hechos u omisiones que se considere como un incumplimiento por parte de los contribuyentes o los responsables solidarios; en caso de que se determinen observaciones, las autoridades deberán comunicar la conclusión de la revisión de gabinete.

En caso de que las autoridades determinen obligaciones, los contribuyentes o responsables solidarios contarán con un plazo de veinte días para aportar pruebas y desvirtuarlos; dicho término, podrá ampliarse hasta por quince días en caso de que existan razones que lo ameriten, previa solicitud que se realice para tal efecto.

Por su parte, la autoridad deberá concluir la revisión en un plazo máximo de seis meses, el cual se contará a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación.

4.3 Las visitas domiciliarias.

La visita domiciliaria es el acto de fiscalización que las autoridades fiscales realizan para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y aduaneras.

Para Emilio Margáin "... esta facultad es útil para revisar bienes y mercancías cuando son de procedencia extranjera, ... pero los bienes y mercancías sólo pueden ser revisados en el lugar en el que se encuentren o en tratándose de la verificación física de aquéllas en transporte sólo en los recintos fiscales."²⁹, por lo que puede considerarse que la razón más importante para que exista este procedimiento, obedece a fines prácticos respecto a los elementos que se pueden revisar además de la contabilidad de los contribuyentes.

El acto de fiscalización, consiste en la revisión que se realiza de la contabilidad, datos, informes, declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, directamente en el domicilio fiscal de los contribuyentes, establecimientos o locales para, en su caso, declarar si existe omisión en el pago de contribuciones con la actualización, multas y recargos que correspondan.

La facultad en comento se encuentra contemplada en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que señala en su fracción III que las autoridades fiscales podrán practicar visitas a los contribuyentes para revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

El precepto y fracción referidos establecen lo siguiente:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

....

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías

....”

²⁹ Ibídem, página 7.

(Énfasis añadido)

La visita tiene su origen en la orden que se emite para tal efecto, la cual, conforme a lo dispuesto por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación deberá constar por escrito, estar fundada y motivada, firmada por autoridad competente, indicar la persona a la que va dirigida y el objeto o propósito de la misma, como puede ser precisamente el de verificar el cumplimiento de las disposiciones relativas a la determinación del impuesto sobre la renta por un ejercicio determinado.

Una vez iniciada la visita en el lugar designado para ello, los visitantes deberán identificarse y requerir la designación de dos testigos.

En cuanto a las obligaciones de los visitados, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establece que deberán recibir la orden de visita, permitir a los visitantes el acceso al lugar y mantener a su disposición la contabilidad e incluso equipo de cómputo, así como permitir la obtención de copias de la información que consideren necesaria.

Por lo que respecta a las reglas conforme a las cuales se desarrollará la visita, el artículo 46 del ordenamiento referido establece que cada vez que los visitantes se presenten en el domicilio de los contribuyentes deberán levantar un acta circunstanciada, lo cual se considera indispensable a fin de que los testigos conozcan las labores que se realizaron; la importancia de dichas actas, es que serán prueba de los hechos y omisiones observados durante la visita que puedan considerarse como un incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Asimismo, los visitantes podrán realizar actas parciales o complementarias en las que podrán hacer constar hechos de carácter concreto que hayan conocido durante la visita, sin embargo, una vez levantada el acta final, ya no podrán hacer diversas con el carácter de complementarias.

Durante el desarrollo de la visita, los visitadores podrán asegurar la contabilidad de los contribuyentes, por lo que podrán colocar sellos o marcas en documentos, muebles, archiveros u oficinas en los que se encuentren.

Posteriormente, los hechos u omisiones que hayan sido conocidos por las autoridades que puedan considerarse como un incumplimiento de las disposiciones fiscales se señalarán de forma circunstanciada en la última acta parcial.

A continuación, entre la última acta parcial y el acta final deberán transcurrir al menos veinte días durante los cuales, el contribuyente visitado podrá presentar pruebas que desvirtúen los hechos u omisiones señalados por la autoridad e incluso corregir su situación fiscal; cabe mencionar que cuando se trate de más de un ejercicio revisado, el plazo referido se ampliará por quince días más, siempre y cuando se presente ante la autoridad un aviso en ese sentido.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, la visita deberá concluir en un periodo máximo de 12 meses, contados a partir de la fecha de notificación de la orden respectiva, excepto cuando se trate de algunas excepciones, entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

- a) Contribuyentes que integran el sistema financiero, donde será de 18 meses;
- b) Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, será de 2 años, y;
- c) Verificaciones de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, será de 2 años.

Otro aspecto que es importante mencionar es que cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, el término para la conclusión de la visita puede interrumpirse sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.

Asimismo, la suspensión del procedimiento de visita puede ser por causa de huelga, el fallecimiento del contribuyente o cuando este desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente.

En cuanto al plazo para la notificación de la resolución, las autoridades deberán emitir y notificar la resolución final en un plazo máximo de 6 meses, a partir del levantamiento del acta final; o bien, cuando éstas no emitan y notifiquen legalmente la resolución correspondiente dentro del plazo legal, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate, quedando imposibilitada la autoridad en determinar créditos fiscales como resultado de la revisión, así como en iniciar nuevamente el acto de fiscalización.

4.4 Las revisiones de dictamen.

Las revisiones de dictamen se encuentran contempladas en la fracción IV del artículo 42 de Código Fiscal de la Federación conforme a la cual, las autoridades podrán revisar los dictámenes elaborados por los contadores públicos autorizados para tal efecto acerca de los estados financieros de los contribuyentes, así como cualquier otra opinión que dichos profesionistas emitan y que tenga repercusión para efectos fiscales y se relacionen con el cumplimiento de las disposiciones de la materia.

Los requisitos que debe cumplir el dictamen se encuentran establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y el procedimiento para su revisión en el diverso 52-A.

Para los efectos de este trabajo, debe tomarse en cuenta que una revisión de dictamen puede resultar en una modificación del cálculo de la renta gravable que se utilizó como base determinar si existe un reparto de utilidades a favor de los trabajadores de una empresa

4.5 Las revisiones electrónicas.

De acuerdo con diversas reformas al Código Fiscal de la Federación vigentes a partir del 1º de enero de 2014, las autoridades podrán realizar revisiones de forma electrónica a los contribuyentes.

La potestad en comento se encuentra establecida en el artículo 42, fracción X del Código Fiscal de la Federación, que señala:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

....

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

...”

(Énfasis añadido)

El procedimiento conforme al cual se realizará la revisión, se encuentra establecido en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades harán del conocimiento de los contribuyentes o terceros relacionados, los hechos que puedan considerarse omisiones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dichas observaciones se considerarán una resolución de carácter provisional e incluso podrán contener una preliquidación.

Por su parte, una vez notificada la preliquidación los contribuyentes contarán con un plazo de 15 días para hacer valer las manifestaciones que consideren convenientes así como ofrecer y exhibir pruebas para desvirtuar lo señalado por la autoridad; no obstante, en caso de que acepten lo resuelto en primer término y corrijan su situación dentro del plazo señalado realizando el pago correspondiente, obtendrán un beneficio de disminución de la multa aplicable.

Ahora bien, en caso de que el sujeto revisado ofrezca pruebas de su parte, la autoridad podrá realizar un segundo requerimiento al contribuyente o a un tercero relacionado; una vez que se cumpla el requerimiento y la revisora cuente con la información o documentación correspondiente, contará con un plazo de cuarenta días para emitir la resolución.

4.6. Modificación de la utilidad fiscal de los contribuyentes como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación.

En los numerales anteriores, se analizaron las principales facultades de comprobación que pueden ejercer las autoridades hacendarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

A su vez, en el capítulo anterior se precisó que el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece el procedimiento para determinar la base gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, conforme al cual, se disminuirán de la utilidad fiscal del ejercicio las cantidades que no son deducibles por ser pagos que a su vez son ingresos

exentos para el trabajador, sin poder disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio de que se trate ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar.

Ahora bien, derivado de sus facultades de comprobación, tendentes a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales o, en su caso la determinación de omisiones, las autoridades hacendarias pueden modificar la renta gravable de un ejercicio y, por ende, determinar un reparto de los trabajadores en las utilidades de una empresa.

Lo anterior, implica que dicha resolución causa un agravio para los contribuyentes que fueron revisados en el cumplimiento de sus obligaciones y, por ende, puede ser impugnada a través de los medios de defensa establecidos en las leyes para tal efecto, como lo es el recurso de revocación, figura jurídica que se analizará en el siguiente capítulo.

Capítulo V.

El recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, su resolución como acto administrativo, características y requisitos constitucionales que debe cumplir.

En este capítulo se analizarán algunos aspectos del medio defensa denominado “recurso de revocación”, establecido en el Código Fiscal de la Federación, el cual puede ser interpuesto entre otros supuestos, en contra de una resolución que sea el resultado del ejercicio de la potestad de las autoridades para verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Como se mencionó anteriormente, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades hacendarias pueden modificar el cálculo de la base gravable que los contribuyentes utilizaron para determinar si existe un reparto de utilidades; ahora bien, dicha modificación podría ser impugnada a través del recurso de revocación, por lo que resulta claro el interés de los trabajadores en el sentido de su resolución.

Por lo que respecta al trámite del recurso de revocación, el Código Fiscal de la Federación no establece como parte en el mismo al tercero interesado, situación que resulta ilegal, en virtud de que la resolución del medio de defensa carecería de elementos esenciales que todo acto administrativo debe contener

para su validez, como es el cumplimiento a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional.

En consideración a lo anterior, a continuación se analizarán las características y la naturaleza del recurso de revocación, los elementos que deben cumplirse para que sea procedente, las partes que lo integran y los efectos que puede tener su resolución; a continuación, se precisarán los requisitos que debe contener todo acto administrativo para ser válido y, por último, se propondrá la inclusión de la figura del tercero interesado como parte en dicho medio de defensa.

5.1. El recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

En su obra “Derecho procesal fiscal”, Carlos Alberto Ortega define al recurso administrativo como “... *un acto por el que un sujeto legitimado para ello, pide a la Administración Pública Federal, que revise, revoque o reforme un acto o resolución administrativo, o excepcionalmente un trámite, dentro de determinados lapsos y siguiendo formalidades*”³⁰ y le atribuye una importancia especial como un medio de control de legalidad de los actos que emiten las autoridades administrativas pero que depende de la posibilidad de que reconozcan los errores de sus actos.

³⁰ ORTEGA CARREÓN Carlos Alberto, “Derecho procesal fiscal”, México, Porrúa, 1ª edición, 2007, página. 3.

Conforme a lo anterior, el recurso es un medio de defensa a través del cual, los particulares afectados por un acto administrativo podrán impugnarlo ante la propia autoridad que lo emitió, a fin de que sea revisado respecto al cumplimiento de los requisitos legales que debe cumplir.

Por lo que respecta al medio de impugnación establecido en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 116 se establece lo siguiente:

“Artículo 116.- Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.”

(Subrayado añadido)

De acuerdo con lo dispuesto por dicho precepto y lo referido en párrafos anteriores, el recurso de revocación es un medio de defensa que genera una controversia por un acto emitido por las autoridades fiscales federales y los particulares que se consideren afectados por el mismo, si estiman que es ilegal.

5.2 Naturaleza jurídica.

En cuanto al recurso administrativo, Emilio Margáin señala que su naturaleza es tanto técnica como jurídica y lo considera “... la piedra angular de la que partirá toda defensa que ante los tribunales, administrativos o judiciales, hagan los particulares, ...”³¹, en virtud de que su interposición, en algunos casos,

³¹ MARGÁIN MANAUTOU Emilio, “El recurso administrativo en México”, México, Porrúa, 7ª edic., 2004, página 29.

da lugar a la base para la interposición de otro medio de defensa ante los tribunales administrativos o judiciales, motivo por el cual, la forma en que presenta el medio de defensa, se ofrecen las pruebas correspondientes y se plantean los argumentos de ilegalidad, resultan muy importantes.

En el caso del recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, su resolución podrá ser impugnada a través del juicio contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal de Justicia y Administrativa o en su caso a través del juicio de amparo, de ahí la importancia de que el mismo sea tramitado de forma correcta.

En consideración a lo anterior, la naturaleza técnico jurídica del recurso de revocación en materia fiscal se advierte a través de la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió

presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

Contradicción de tesis 528/2012. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla. 13 de marzo de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 73/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de abril de dos mil trece.”³²

(Énfasis añadido)

En el criterio transcrito, nuestro Máximo Tribunal resolvió que el principio de *litis* abierta que opera en materia contenciosa administrativa no implica la

³² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, tomo 1, julio de 2013, página 917.

posibilidad de que los promoventes de un juicio contencioso administrativo federal puedan ofrecer pruebas que no fueron aportadas durante un procedimiento de fiscalización o un recurso administrativo, sino que se limita únicamente a conceptos de impugnación.

Lo anterior, refuerza la opinión de que el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación tienen una naturaleza técnica y jurídica, en la medida en que pueden ofrecerse pruebas que no fueron aportadas en un procedimiento de fiscalización, por lo que los afectados contarán con esta oportunidad para desvirtuar la resolución dictada en el mismo.

5.3 Características.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, una característica es: “una cualidad que da carácter o sirve para distinguir a alguien o algo de sus semejantes”³³; al respecto, el autor Dionisio J. Kaye, señala las siguientes características del recurso administrativo, como es el caso del de revocación:

1. La existencia del acto o resolución recurrida.
2. Que dicho acto o resolución afecte los derechos del particular.
3. Que la ley señale la autoridad ante la cual puede interponerse el recurso.

³³ Consultado en: Diccionario de la Real Academia Española, página electrónica: <http://lema.rae.es/drae/> (marzo de 2015).

4. La fijación de un plazo dentro del cual se deberá interponer el recurso.
5. El señalamiento en la ley de los requisitos de forma que deberá cumplir el recurso.
6. El señalamiento en la ley de los elementos conforme a los cuales no se transgredan las garantías del gobernado.
7. La fijación de un procedimiento que deban seguir la autoridad para la revisión del acto, las formalidades que deban cumplirse y la especificación de las pruebas que puedan rendirse.
8. Que la autoridad revisora quede obligada a dictar una nueva resolución en cuanto al fondo del asunto.³⁴

Para los efectos de este trabajo, es importante la cualidad identificada con el numeral “6”, relativa a que los recursos contemplados en las disposiciones administrativas, como es el caso del de revocación en materia fiscal, deberán contener los elementos que permitan respetar las garantías de los gobernados.

5.4. Requisitos de procedibilidad.

El artículo 117 del Código Fiscal de la Federación establece los supuestos en contra de los cuales procederá el recurso de revocación, señalando lo siguiente:

³⁴ KAYE Dionisio J., “Derecho Procesal Fiscal”, México, Themis, 5ª Edición, 1999.

“**Artículo 117.** El recurso de revocación procederá contra:

I. **Las resoluciones definitivas** dictadas por autoridades fiscales federales que:

a). Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

....

d). Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. **Los actos de autoridades fiscales federales que:**

a). Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

....

c). Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

....”

(Énfasis añadido)

Conforme a lo dispuesto por el precepto transcrito, el recurso de revocación procederá, entre otros casos, en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, así como en contra de cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

Asimismo, es muy importante tomar en cuenta que dicho medio de defensa procederá en contra de actos que afecten el interés jurídico de terceros en los

casos establecidos en el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación que establece en su parte conducente:

“Artículo 128. El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.”

(Énfasis añadido)

Conforme a lo anterior, tratándose de actos relacionados con el procedimiento administrativo de ejecución, un tercero que se considere propietario de los bienes embargados podrá hacer valer el recurso de revocación hasta antes de que los mismos se rematen, enajenen o se adjudiquen a favor del fisco federal, sin embargo, es muy importante tomar en cuenta que el ejercicio del derecho en comento depende del conocimiento del interesado.

Ahora bien, por lo que respecta a la posibilidad de los trabajadores de impugnar una resolución concerniente a un reparto de utilidades, dicha hipótesis podría resultar sumamente impráctica.

Como ejemplo, considérese el caso de una resolución en la que se hubieran determinado créditos fiscales a cargo de un contribuyente así como un reparto de utilidades, que dicha resolución hubiera sido impugnada a través del recurso de revocación y que los trabajadores tuvieran conocimiento de ello hasta que se iniciara el procedimiento administrativo de ejecución con motivo del

embargo de bienes del patrón, lo que prolongaría innecesariamente el tiempo para obtener un pronunciamiento definitivo.

Lo anterior, demuestra en parte la importancia de que la figura del tercero interesado sea incluida como parte en el trámite del recurso de revocación.

5.5 Partes.

En primer término, resulta necesario precisar que ninguno de los artículos que regula la tramitación del recurso de revocación establece cuáles son las partes que intervienen en el referido medio de defensa.

Para dilucidar lo anterior, en primer término se considera necesario precisar lo dispuesto por los artículos 121, primer párrafo y 122, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación que establecen lo siguiente:

“Artículo 121.- El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

...

Artículo 122. El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

I. La resolución o el acto que se impugna.

II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.”

(Énfasis añadido)

No obstante lo anterior, atendiendo a lo expuesto en los numerales transcritos, se advierte que las partes en el recurso de revocación son las siguientes:

- El recurrente;
- La autoridad que emitió la resolución recurrida, y;
- La autoridad que resolverá el recurso.

Al respecto, se considera que debe incluirse al tercero interesado como parte en el recurso de revocación atendiendo a lo señalado en los primeros tres capítulos del presente trabajo, en los cuales se analizó la figura de la participación de los trabajadores en las utilidades como un derecho constitucional que busca mejorar sus condiciones de vida, la posibilidad de que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades determinen el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y que la determinación de la base gravable sobre la cual se determinará el reparto, se realizará atendiendo a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Incluso, para Carlos Alberto Ortega³⁵, existe la posibilidad de que el recurrente indique en su medio de defensa si existe un tercero interesado a fin de hacer valer lo que a su derecho convenga, el cual, en todo caso, deberá demostrar su interés jurídico en el asunto.

No obstante lo anterior, en virtud de que el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación no establece la obligación de señalar al tercero interesado, el recurrente puede omitir su indicación.

5.6 Efectos de la resolución al recurso de revocación.

El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece el sentido conforme al cual puede resolverse el recurso de revocación y dentro de las diversas hipótesis contenidas en dicho precepto, se considera importante destacar las siguientes:

a) Ordenar la reposición del procedimiento que dio origen al acto recurrido;

b) Dejar sin efectos el acto recurrido;

c) En los casos en los que el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente, la resolución podrá modificar el acto recurrido o dictar uno nuevo que lo sustituya.

³⁵ ORTEGA CARREÓN Carlos Alberto, op. cit. página. 37.

Los supuestos anteriores, podrían modificar una resolución en la que se determine un reparto de utilidades a favor de los trabajadores y ocasionarles una clara afectación sin que hubieran estado en posibilidad de hacer valer lo que a su derecho convenga.

5.7. Requisitos que debe cumplir la resolución al recurso de revocación.

El artículo 132 del Código Fiscal de la Federación contiene los requisitos que debe cumplir la resolución al recurso y señala que deberá estar fundada en derecho, en consideración a un análisis minucioso de la resolución impugnada, los argumentos planteados y las disposiciones que en su caso hayan sido violadas por la autoridad, estando facultada la autoridad incluso para invocar hechos notorios.

Asimismo, la autoridad resolutora podrá corregir los preceptos jurídicos señalados de forma incorrecta por el recurrente e incluso revocar la resolución recurrida si advierte una causa de ilegalidad manifiesta, sin embargo, no podrá analizar los aspectos que no fueron específicamente impugnados.

No obstante lo anterior, es muy importante considerar que por tratarse de un acto administrativo, la resolución del recurso de revocación deberá cumplir con

los requisitos de fundamentación y motivación, así como de audiencia, establecidos en nuestra Constitución.

5.8 Requisitos constitucionales que debe cumplir la resolución al recurso de revocación.

En consideración a los efectos conforme a los cuales puede resolverse el recurso de revocación, es importante destacar que a fin de cumplir con las garantías de seguridad jurídica, específicamente la de audiencia, la resolución de dicho medio de defensa debe implicar que durante su trámite se dio la oportunidad a las partes de acudir a manifestar lo que a su derecho convenga.

El artículo 14 constitucional establece en su segundo párrafo la garantía de audiencia en los siguientes términos:

“Artículo 14.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.
....”

(Subrayado añadido)

El párrafo transcrito establece la garantía de audiencia, que consiste en la obligación de las autoridades de conceder a los gobernados la oportunidad de defenderse antes de la emisión de un acto que sea la conclusión de un

procedimiento de carácter jurisdiccional que los afecte en sus posesiones o derechos.

De esta forma, se advierte que el respeto a la garantía de audiencia implica que antes de que una autoridad dicte una resolución que afecte a un sujeto determinado, deben cumplirse diversos requisitos, considerados como formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien, respecto a dichas formalidades esenciales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia:

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Amparo directo en revisión 2961/90. Ópticas Devlyn del Norte, S.A. 12 de marzo de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1080/91. Guillermo Cota López. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo directo en revisión 5113/90. Héctor Salgado Aguilera. 8 de septiembre de 1994. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinosa Mora. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.”

(Énfasis añadido)

La jurisprudencia transcrita establece los elementos que deben cumplirse durante la integración de un procedimiento antes de que se emita una resolución que pueda privar a los gobernados de sus derechos o posesiones, los cuales se enlistan a continuación.

- a. Que se notifique el inicio del procedimiento;
- b. Que se conceda el derecho de ofrecer y desahogar las pruebas que las partes involucradas consideren necesarias para defenderse;
- c. Que se conceda la oportunidad de hacer valer argumentos de defensa, y;
- d) Que se dicte una resolución en la que se analicen y resuelvan todas las cuestiones planteadas ante la autoridad.

Conforme a lo anterior, de no cumplirse cualquiera de dichos requisitos, el acto de autoridad de que se trate sería violatorio de lo dispuesto por el artículo 14 constitucional por no respetar la garantía de audiencia en cuanto a las formalidades esenciales del procedimiento.

5.9 La inclusión del tercero interesado en el recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

En el apartado 5.5. de este capítulo, se identificó a las partes que integran el recurso de revocación conforme a lo dispuesto en el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, consistentes en el recurrente, la autoridad que emitió la resolución impugnada y la diversa que resolverá dicho medio de defensa.

Sin embargo, el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, ni ningún otro relativo al recurso de revocación establecen la obligación para el recurrente de señalar si existe un tercero perjudicado y tampoco se establece la obligación para la autoridad resolutora de dicho medio de defensa para que en caso de que identifique si alguien puede tener tal carácter, lo llame a comparecer en el trámite y haga valer lo que a su derecho convenga.

Al respecto, en consideración a la definición del tercero interesado como alguien que tiene un derecho incompatible con lo que pretende la persona que ejerce la acción, tratándose de resoluciones emitidas por autoridades hacendarias en las que se determine la existencia de cantidades a favor por concepto de participación en las utilidades, en caso de que sean recurridas los trabajadores no estarían en posibilidad de presentarse en dicho procedimiento.

Lo anterior es así, en virtud de que el recurrente no tendría la obligación de identificarlos como parte en el recurso y la autoridad tampoco estaría facultada para concederles dicho carácter y, en su caso, notificarlos de la interposición del medio de defensa a fin de que analizaran la conveniencia de comparecer en el mismo.

La omisión anterior, resulta en una violación a los principios del debido proceso en virtud de que los trabajadores, no obstante su interés por la resolución en la que se determina que tienen el derecho a percibir cantidades por concepto de participación de utilidades, no serían notificados de la interposición del recurso de revocación por lo que no podrían tener la oportunidad de ofrecer pruebas y hacer valer argumentos y, por ende, la resolución de dicho medio de defensa no conocería de su postura.

En ese sentido, la resolución de un recurso de revocación interpuesto en contra de una resolución en la que se determine un reparto de utilidades a favor de los trabajadores en cuyo trámite no se haya concedido a estos último la oportunidad de hacer valer lo que a su derecho estimen conveniente, es violatoria de la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, en virtud de que no se cumplirían las formalidades esenciales del procedimiento.

Por lo anterior, en este trabajo se propone que se incluya a la figura del tercero interesado como parte en el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Propuesta. La inclusión del tercero interesado en el recurso de revocación contemplado en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un derecho a favor de los trabajadores establecido en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) constitucional, consistente en un beneficio económico tendente a lograr mejores condiciones de vida para los trabajadores e incentivar la producción de las empresas.

El cálculo para determinar si existe una cantidad a favor de los trabajadores se realizará en consideración a la renta gravable señalada expresamente para tal efecto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Derivado del ejercicio de diversas facultades de comprobación, las autoridades hacendarias pueden modificar el cálculo de la renta gravable para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa y resolver si existe un pago pendiente por dicho efecto o si debe adicionarse el que se realizó en su caso.

Sin embargo, en caso de que la determinación de un reparto de utilidades de la empresa sea impugnada a través del recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, los trabajadores no podrían conocer ni participar en el trámite de dicho medio de defensa, en virtud de que los

artículos que lo regulan no consideran como parte en el mismo a la figura del tercero interesado.

Así, en caso de que el recurso de revocación sea resuelto de manera favorable a los intereses de la empresa, dicha resolución sería violatoria de la garantía de audiencia, en virtud de que los trabajadores no habrían tenido la oportunidad de hacer valer lo que a su derecho convenga durante la tramitación del medio de defensa.

La situación descrita en el párrafo anterior, no cumpliría con las formalidades esenciales del procedimiento que forzosamente deben observarse antes de emitir una resolución que afecte los intereses de particulares y, por ende, resultaría una trasgresión a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional.

Por lo anterior, toda vez que los artículos que regulan el trámite del recurso de revocación no establecen a la figura del tercero interesado, por economía procesal, debe incluirse como parte o, en su caso, conceder a la autoridad que resuelve dicho medio de defensa la facultad de llamarlo para que comparezca en el procedimiento, en caso de que así lo estime conveniente.

En conclusión, la inclusión de la figura del tercero interesado en el recurso de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación es necesaria, a fin de que su trámite y resolución cumplan con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional y específicamente con las formalidades esenciales del procedimiento.

Conclusiones generales.

Primera. La participación en las utilidades es un derecho de los trabajadores a obtener un beneficio económico consistente en obtener un porcentaje de las ganancias de la empresa como una retribución a su esfuerzo productivo.

Segunda. La participación en las utilidades tiene como objetivo lograr mejores condiciones de vida para los trabajadores y no implica de forma alguna la posibilidad de que influyan en la administración o dirección de la empresa.

Tercera. La participación de los trabajadores en las utilidades no forma parte del salario y no puede confundirse con las gratificaciones o cualquier otra percepción que reciban por sus labores en la empresa.

Cuarta. En consideración a las labores que realizan, ciertos tipos de trabajadores se encuentran excluidos del beneficio del reparto de utilidades.

Quinta. Existen algunos casos de excepción de la obligación del reparto de utilidades o que en su caso la postergan, en consideración a las características de ciertas empresas.

Sexta. La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se encuentra establecida como un derecho en el artículo 123, Apartado A, fracción IX constitucional y no puede asimilarse al salario u otras gratificaciones.

Séptima. El porcentaje respecto al cual participarán los trabajadores en las utilidades de la empresa se determinará por una Comisión Nacional en consideración a las investigaciones y estudios que dicho órgano deberá realizar para tal efecto

Octava. Los trabajadores tendrán derecho a formular objeciones a la declaración anual de impuesto sobre la renta que presente el patrón ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las objeciones que realicen los trabajadores a la declaración anual tienen el carácter de denuncia de irregularidades en materia fiscal y laboral, la resolución de este trámite puede generar afectaciones tanto para los patrones como los trabajadores.

Novena. El procedimiento para la determinación de la renta gravable para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades se encuentra establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Décima. Por lo que respecta a los contribuyentes personas morales del régimen general, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el

procedimiento para determinar la base para calcular el monto de las utilidades a repartir entre los trabajadores y señala que no se disminuirán de la utilidad fiscal, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio anterior, ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar.

Décimo primera. El procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta puede ser considerado inconstitucional en consideración a jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relativas al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 1º de enero de 2014.

Décimo segunda. Las autoridades hacendarias podrán ejercer en cualquier tiempo sus facultades de vigilancia y comprobación sin que medie escrito de objeciones por parte de los trabajadores.

Décimo tercera. En el ejercicio de facultades de comprobación, en caso de que se llegara a comprobar que el cálculo realizado por la empresa es incorrecto, se resuelve la procedencia de un reparto de utilidades.

Décimo cuarta. El recurso administrativo es un medio de defensa mediante el cual, los particulares afectados por un acto de administrativo podrán impugnarlo ante la propia autoridad que lo emitió, a fin de que el mismo sea revisado respecto al cumplimiento de los requisitos que el mismo debe cumplir; el sentido de la

resolución de dicho medio de defensa podrá ser el de confirmar, revocar o modificar el acto recurrido.

Décimo quinta. El recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación procederá entre otras, en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que causen un agravio al particular en materia fiscal.

Décimo sexta. Los artículos que regulan la tramitación del recurso de revocación no establecen cuáles son las partes que intervendrán en el referido medio de defensa, sin embargo, en principio puede considerarse que las mismas consisten en el recurrente, la autoridad que emitió el acto recurrido y la diversa que resuelve dicho medio de defensa.

Sin embargo, los trabajadores tienen el carácter de terceros interesados en virtud de que existe un interés incompatible con el recurrente tratándose de resoluciones en las que se haya determinado que proceden a su favor cantidades por concepto de participación de utilidades.

Décimo séptima. La resolución al recurso de revocación deberá cumplir con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, que contiene las formalidades del debido proceso.

Décimo octava. En consideración a la definición del tercero interesado, tratándose de resoluciones emitidas por autoridades hacendarias en las que se determinen cantidades a pagar por concepto de participación en las utilidades, en caso de que sean recurridas, los trabajadores no estarían en posibilidad de presentarse en dicho procedimiento, lo que resulta violatorio del artículo 14 constitucional.

Bibliografía.

Libros:

1. ALVIREZ Friscione Alfonso, "Participación de Utilidades", México, Porrúa, 3ª edición, 1998.
2. ACOSTA Romero Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo", México, Porrúa, 8ª edición, 1988.
3. ARELLANO Wiarco Octavio A., "Derecho Procesal Fiscal", México, Porrúa, 3ª edición, 2012.
4. BECERRIL Hernández Mario, "Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación", México, Tax Editores, 3ª edición, 2013.
5. CLIMÉNT Beltrán Juan B., "Ley Federal del Trabajo", México, Esfinge, 25ª edición, 2004.
7. DÁVALOS José, "Tópicos Laborales", México, Porrúa, 4ª edición, 2006.
8. DE BUEN L. Néstor, "Derecho del Trabajo", Tomo II, México, Porrúa, 24ª edición, 2014.
9. DE LA CUEVA Mario, "Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo", México, Porrúa, 22ª edición, 2009.
10. DE PINA Vara Rafael, "Derecho Mercantil Mexicano", México, Porrúa, 30ª edición, 2005.

11. FERNÁNDEZ y Cuevas José Mauricio, “PTU Problemas Fundamentales de Derecho Laboral y Derecho Fiscal”, Dofiscal Editores, México, 1984.
12. KAYE Dionisio J., “Derecho Procesal Fiscal”, México, Themis, 5ª Edición, 1999.
13. KAYE, Dionisio J., “Relaciones individuales y colectivas del trabajo”, Porrúa, México, 1990.
14. LASTRA Lastra José Manuel, “Derecho Sindical”, Porrúa, México, 1999.
15. LUCERO Espinosa Manuel, “Teoría y práctica del contencioso administrativo”, México, Porrúa, 8ª Edición, 2003.
16. MANTILLA Molina Roberto, “Derecho Mercantil”, México, Porrúa, 29 edición, 2001.
17. MARGÁIN Manautou Emilio, “El recurso administrativo en México”, Porrúa, 7ª Edición, México, 2004.
18. MARGÁIN Manautou Emilio, “Facultades de comprobación fiscal”, Porrúa, 2ª Edición, México, 2001.
19. MARGÁIN Manautou Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, Porrúa, 15ª edición, México, 2000.
20. ORTEGA Carreón Carlos Alberto, “Derecho procesal fiscal”, México, Porrúa, 2ª Edición, 2009.
21. PAZ López Alejandro, “El recurso de Revocación en Materia Fiscal”, México, ISEF, 3ª Edición, 2009.

22. PÉREZ Chávez José y Fol Olguín Raymundo, "Guía Práctica Laboral y de Seguridad Social", México, Taxxx Editores, 3ª edición, 2015.

23. RABASA Emilio y Caballero Gloria, "Mexicano ésta es tu Constitución", México, Porrúa, 11ª edición, 1997.

24. ROJAS Novoa Alejandro, "Marco Legal y Régimen Fiscal de la PTU", ISEF, 8ª edición México, 2001.

25. SANTOS Azuela Héctor, "Derecho del Trabajo", McGraw-Hill, México, 1998.

26. Suprema Corte de Justicia de la Nación, "Las Garantías de Seguridad Jurídica" Colección Garantías Individuales, México, Dirección General de la Coordinación de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1ª edición, 2004.

27. TENA Felipe, "Derecho Mercantil Mexicano", México, Porrúa, 12ª edición, 1986.

28. TENA Suck Rafael y Morales Hugo Ítalo, "Manual de Derecho Laboral", México, Trillas, 1ª edición, 2013.

Diccionarios:

- CHÁVEZ Castillo Raúl, "Diccionario de derecho del trabajo", México, Porrúa, 2ª edición, 2007.

Leyes y reglamentos:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

2. Ley Federal del Trabajo.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente a partir del 1º de enero de 2014)
4. Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 2013).
5. Ley General de Sociedades Mercantiles.
6. Código Fiscal de la Federación.
7. Código de Comercio.
8. Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo

Medios electrónicos:

Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.
(www.rae.es/recursos/diccionarios/drae)

Diccionario de economía.
(www.economía48.com)

Semanario Judicial de la Federación.
(<http://200.38.163.178/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>)

Revistas:

FUENTES Rojas Juan Carlos, "PTU, nuevo procedimiento para determinar la renta gravable 2014", Consultorio Fiscal, (585), 18:, enero 2014.