

¿Son las resoluciones expedidas por la autoridad fiscal en materia de reparto de utilidades competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa?

Abel Eliú ESCAMILLA LUGO¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Antecedentes.* III. *Igualdad.* IV. *Acceso a la justicia.* V. *Medio de defensa ¿Laboral o administrativo?* VI. *Atribuciones del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.* VII. *Conclusión.* VIII. *Fuentes de información.*

Resumen

Desde que la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) se instituyó en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se dispuso que aquellos podían formular sus objeciones ante la autoridad fiscal.

Tratándose de los trabajadores, la resolución del Servicio de Administración Tributaria (SAT) no es recurrible, como lo establece el Artículo 121, fracción III de la Ley Federal del Trabajo.

No obstante, a pesar de tal disposición, existen derechos humanos y constitucionales que deben respetarse en garantía de todos los gobernados. Por lo tanto, es imperativo conocer si efectivamente la re-

Abstract

Since the Participation of Workers in Company Profits (PTU) was instituted in the Political Constitution of the United Mexican States, it was provided that workers could formulate their objections before the tax authority.

In the case of workers, the resolution of the Tax Administration Service (SAT) is not appealable, as established in article 121, section III of the Federal Labor Law.

However, despite such provision, there are human and constitutional rights that must be respected as a guarantee of all the governed. Therefore, it is imperative to know whether or not the resolution issued, which does not benefit the workers,

¹ Contador Público por la Escuela Bancaria y Comercial, certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Licenciado en Derecho por la Universidad Humanitas. Dos veces Premio Nacional de Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Dos veces Segundo Lugar en el Premio de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México. Docente en la Escuela Bancaria y Comercial. Asesor y litigante independiente.

solución dictada, que no beneficia a los trabajadores es o no recurrible; de ser el caso, qué medio de defensa puede interponerse.

Palabras Clave

Reparto adicional de utilidades. Recurso de revocación. Juicio contencioso administrativo federal. Resoluciones conexas. Igualdad. Acceso a la justicia. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Materia fiscal.

is appealable; if so, what means of defense can be interposed.

Key Words

Additional profit sharing. Revocation resource. Federal administrative contentious trial. Related resolutions. Equality. Access to justice. Participation of the Workers in the Profits of the Companies. Tax matters.

I. INTRODUCCIÓN

Cuando el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ejerce sus atribuciones en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR), de encontrar diferencias a cargo del contribuyente, emite una resolución en materia de ISR y otra en materia de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU), esta última ordenando un reparto adicional de utilidades para los trabajadores con copia para la autoridad laboral a fin de que verifique su cumplimiento. Por otra parte, cuando los trabajadores formulan sus objeciones a la declaración anual del ISR, el SAT resuelve su procedencia ordenando un reparto adicional de PTU o bien indicando que no ha lugar a ello.

En el primer caso, el patrón puede interponer: 1º) *recurso de revocación*, conforme a los Artículos 116, 117² y 125 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en relación con los Artículos 121, fracción IV y 985 de la Ley Federal del Trabajo (LFT); o 2º) *juicio contencioso administrativo federal* según los numerales 3o. y 14, segundo párrafo de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA), por tratarse de una resolución conexas³.

² Sobre el tema, me refiero a la tesis aislada dictada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XIII, marzo de 1994, p. 440, de rubro: "RECURSO DE REVOCACIÓN EN CONTRA DE RESOLUCIONES CONEXAS. CUÁNDO PROCEDE (ARTÍCULOS 117 Y 125 DEL CÓDIGO FISCAL)". Del texto de esta tesis destaco: "... si bien la resolución que modifica la base gravable para los efectos del reparto adicional de utilidades no constituye un crédito fiscal, ello no obstruye la procedencia del recurso de revocación..."

³ Tal es el caso de la jurisprudencia resultante del análisis realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la*

Por otra parte, tratándose de trabajadores, la resolución del SAT no es recurrible como lo establece el Artículo 121, fracción III de la LFT. Incluso, de una lectura al precepto 3o. de la LOTFJA, a primera vista tampoco se concluye que la resolución en materia de PTU sea competencia de este Tribunal. ¿Realmente no puede promoverse juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa?

II. ANTECEDENTES

Desde que la PTU se instituyó, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se dispuso que los trabajadores podían formular sus objeciones ante la autoridad fiscal. En el Artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), en la parte que interesa se lee: *“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...”*

Los Artículos 121 y 122 de la LFT y su Reglamento regulan este procedimiento. El patrón entrega a los trabajadores copia de la declaración del ejercicio para su revisión y estos, de tener objeciones, las plantean ante la autoridad fiscal. En respuesta, el SAT ejerce sus facultades de comprobación con base en el CFF, las leyes del ISR, del SAT y otras disposiciones aplicables. Concluido el proceso, el SAT resuelve sobre la procedencia o no de las observaciones. Es sobre esta última resolución que, el Artículo 121, fracción III de la LFT dispone: *“La resolución definitiva dictada por la misma Secretaría no podrá ser recurrida por los trabajadores”*.

Cuando se implementó la PTU en el año 1963, la exposición de motivos justificó la medida: 1º) para evitar la prolongación de conflictos; y 2º) porque la autoridad fiscal era la mejor capacitada para revisar las cifras manifestadas por el patrón en su declaración. De allí que consideró innecesario que los trabajadores tuvieran oportunidad de recurrir la resolución que les negara sus pretensiones.

Federación, Décima Época, libro 74, enero de 2020, t. I, p. 1049, del siguiente rubro: “REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. EN LOS JUICIOS DE NULIDAD EN LOS QUE SE IMPUGNA LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN QUE LO ORDENA, EL SEÑALAMIENTO DEL ACTOR ES INSUFICIENTE PARA TENER A UNA PERSONA COMO REPRESENTANTE DE LOS TRABAJADORES TERCEROS INTERESADOS”. En la parte que destaco, el texto señala: *“.. en los juicios de nulidad en los que se analiza la validez de la resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que ordena un reparto adicional de utilidades a los trabajadores de una empresa...”*; para concluir que los patronos acuden al juicio de nulidad en contra de la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades.

No obstante, a pesar de tal disposición que impide a los trabajadores recurrir una resolución desfavorable a sus intereses, existen derechos humanos y constitucionales que deben respetarse en garantía de todos los gobernados. Por lo tanto, es imperativo conocer si efectivamente la resolución dictada por el SAT, que no beneficia a los trabajadores es o no recurrible; de ser el caso, qué medio de defensa puede interponerse. Esta definición igualmente conlleva a delimitar qué tribunal debe resolver, puesto que la resolución del SAT trae una mezcla de materias, entre la fiscal y la laboral.

Por una parte, la PTU es una prestación laboral, pero, por otra parte, la renta gravable se determina con base en la utilidad fiscal a que alude la Ley del ISR. Por lo tanto, debe definirse no sólo el medio de defensa sino ante qué tribunal: uno laboral o en materia fiscal.

En estricto apego al Artículo 121, fracción III de la LFT, la resolución emitida por el SAT que no cumpla con las expectativas de los trabajadores (desfavorable) no puede ser recurrida. La disposición es clara.

Sin embargo, es imprescindible dilucidar si esta determinación –de que la resolución desfavorable a los trabajadores no pueda ser recurrida por los trabajadores– puede tener una interpretación distinta a la luz de los derechos humanos contenidos en la CPEUM y en los tratados internacionales.

Siendo así, procede a analizar qué derechos humanos pudieran violentarse si a los trabajadores se les niega el acceso a defender sus derechos.

III. IGUALDAD

Conforme al Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas y todos somos iguales ante la autoridad, de allí que no debe permitirse trato distinto para una u otra persona. El primer y quinto párrafos indican:

En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

...

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones

de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Según lo transcrito, toda persona goza de los derechos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales y sólo pueden restringirse en los casos que la misma Constitución establezca. Se prohíbe toda discriminación de cualquier clase, que atente contra la dignidad humana y anule o menoscabe los derechos de las personas.

Existe, por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento constitucional objetivo y razonable que permita o exija darles un trato desigual y, por otro lado, un mandato de tratamiento desigual, que obliga a prever diferencias entre supuestos de hecho distintos, cuando la propia Constitución las imponga. Es decir, no toda diferencia entre personas o grupo de personas es discriminatoria, dado que existe distinción jurídica entre diferencia de trato y discriminación, siendo la primera razonable y objetiva, mientras que la segunda es arbitraria. La Constitución prohíbe la utilización injustificada de categorías sospechosas.

Sobre el tema, cobra importancia la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴ de rubro y texto siguientes:

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE. El principio de igualdad tiene un carácter complejo al subyacer a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los Artículos 1o., primer y último párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los artículos referidos son normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, estos poderes, en particular el legislativo, están vinculados al principio general de igualdad establecido, entre otros, en el Artículo 16 constitucional, en tanto que este prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad en-

⁴ Tesis 2a./J. 64/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 31, junio de 2016, t. II, p. 791.

tre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a prever diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

En el mismo sentido, pero actuando el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fijó la siguiente jurisprudencia⁵:

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN. ALGUNOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL PARÁMETRO GENERAL. El principio de igualdad y no discriminación permea todo el ordenamiento jurídico. Cualquier tratamiento que resulte discriminatorio respecto del ejercicio de cualquiera de los derechos reconocidos en la Constitución es, per se, incompatible con ésta. Es contraria toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con algún privilegio, o que, inversamente, por considerarlo inferior, sea tratado con hostilidad o de cualquier forma se le discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación. Sin embargo, es importante recordar que no toda diferencia en el trato hacia una persona o grupo de personas es discriminatoria, siendo jurídicamente diferentes la distinción y la discriminación, ya que la primera constituye una diferencia razonable y objetiva, mientras que la segunda constituye una diferencia arbitraria que redundaría en detrimento de los derechos humanos. En igual sentido, la Constitución no prohíbe el uso de categorías sospechosas, sino su utilización de forma

⁵ Tesis P/J. 9/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 34, septiembre de 2016, t. I, p. 112.

injustificada. No se debe perder de vista, además, que la discriminación tiene como nota característica que el trato diferente afecte el ejercicio de un derecho humano. El escrutinio estricto de las distinciones basadas en las categorías sospechosas garantiza que sólo serán constitucionales aquellas que tengan una justificación muy robusta.

Bajo estos parámetros es imprescindible comparar los medios de defensa que el patrón tiene en contra de un reparto adicional de utilidades, para delimitar si ambos –patrón y trabajadores– se encuentran en igualdad de trato o si la distinción es objetiva y obedece a disposiciones constitucionales.

Según el artículo 121, fracción IV de la LFT:

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.

Lo anterior, a excepción de que el patrón hubiese obtenido del Tribunal, la suspensión del reparto adicional de utilidades.

(El resaltado es agregado)

En adición, el precepto 985 de la Ley Federal del Trabajo contempla la posibilidad de que el patrón pueda solicitar la suspensión del reparto adicional de utilidades conforme a las siguientes bases:

Artículo 985. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin haber mediado objeción de los trabajadores, modifique el ingreso global gravable declarado por *el causante, y este haya impugnado dicha resolución*, podrá solicitar al Tribunal, dentro de los 3 días siguientes a aquel en que haya presentado la impugnación correspondiente, la suspensión del reparto adicional de utilidades a los trabajadores, para lo cual adjuntará...

(El resaltado es agregado)

Conforme a las disposiciones anteriores, se advierte que el patrón puede impugnar la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades. Es evidente que el patrón puede defenderse, puesto que el Artículo 121, fracción IV de la ley laboral dispone que el reparto adicional de utilidades ordenado en una resolución

que derive del escrito de objeciones interpuesto por los trabajadores debe cumplirse en un plazo de treinta días, *independientemente de que el patrón impugne dicha resolución*, lo que se comprueba si, de igual manera, el Artículo 985 del mismo ordenamiento indica el procedimiento que el patrón debe seguir si pretende suspender el reparto adicional de utilidades a los trabajadores mientras se dirime el conflicto, si es que impugnó la resolución del SAT.

Ahora bien, como lo expuse al inicio, el patrón puede impugnar mediante: 1º) *recurso de revocación* ante autoridad administrativa, pues así lo contemplan los Artículos 116, 117 y 125 del CFF, en relación con los mencionados Artículos 121, fracción IV y 985 de la LFT; o bien mediante 2º) *juicio de nulidad* en la vía contenciosa, según los Artículos 3o. y 14, segundo párrafo de la LOTFJA, por tratarse de una resolución conexas a la determinación de un crédito fiscal en materia de ISR.

Inclusive, en la resolución de litigios instaurados por los patrones en contra de un reparto adicional de utilidades los tribunales han establecido obligatorio que se mande llamar a los trabajadores como terceros interesados⁶. Así las cosas, si los trabajadores tienen un interés jurídico contrario, deben ser llamados a juicio. Entonces, ¿por qué los trabajadores no podrían interponer semejante medio de defensa y ser llamados los patrones como terceros interesados?

En contraste, el Artículo 121, fracción III de la LFT impide que los trabajadores recurran la resolución desfavorable a sus intereses, lo cual permite visualizar

⁶ "REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. LOS TRABAJADORES, COMO TERCEROS, DEBEN SER LLAMADOS A JUICIO POR CONDUCTO DE QUIEN LOS REPRESENTA, CUANDO SE DEMANDA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE LO ORDENA". Jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 1466. "REPARTO DE UTILIDADES. DEBE REPONERSE EL PROCEDIMIENTO DEL JUICIO DE AMPARO EN EL QUE SE IMPUGNE LA LEY RESPECTIVA, SI NO SE EMPLAZÓ A LOS TRABAJADORES TERCEROS PERJUDICADOS". Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, octubre de 1997, p. 439. "TERCEROS INTERESADOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL QUE SE IMPUGNA UNA RESOLUCIÓN QUE ORDENA A UNA EMPRESA EL REPARTO DE UTILIDADES. TIENEN ESE CARÁCTER LOS TRABAJADORES DEL ACTOR, POR LO QUE EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO QUE CONOZCA DEL AMPARO DIRECTO CONTRA LA SENTENCIA CORRESPONDIENTE DEBE REVISAR OFICIOSAMENTE SI SE LES EMPLAZÓ Y, DE NO SER ASÍ, CONCEDER LA PROTECCIÓN DE LA JUSTICIA FEDERAL PARA QUE SE SUBSANE ESA OMISIÓN PROCESAL". Jurisprudencia emanada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro XII, septiembre de 2012, t. 3, p. 1469.

un trato diferente para los patrones en relación con los trabajadores, que no tiene fundamento constitucional. En efecto, a pesar de encontrarse en similitud de circunstancias, mientras el patrón sí puede impugnar la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades; los trabajadores no pueden recurrir la resolución negativa a sus intereses. No hay fundamento constitucional que justifique ni que exija tal distinción⁷.

Bajo el derecho humano a la igualdad, si a los patrones se les permite impugnar la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades y en dicho procedimiento los trabajadores deben ser llamados a juicio como terceros interesados por tener un interés jurídico opuesto al patrón, entonces los trabajadores, en similitud, debieran tener acceso al mismo medio de impugnación y llamar al patrón como tercero interesado. De otra manera, sería discriminatorio no permitirles que se defiendan en contra de una resolución desfavorable, mientras que los patrones sí cuentan con esa posibilidad.

IV. ACCESO A LA JUSTICIA

Otro derecho humano que se garantiza en nuestra Ley Fundamental y en los tratados internacionales es el acceso a la justicia, como una posibilidad real para acceder a un recurso judicial, en especial si hubo o no una violación al procedimiento o una aplicación errónea a las disposiciones jurídicas.

Los Artículos 14, 16 y 17 constitucionales garantizan el trámite que la autoridad debe seguir tratándose de actos de privación o actos de molestia, asegurándose al gobernado una garantía de audiencia –aunque en temas fiscales esa garantía se ejerce posteriormente–, para que exponga sus argumentos y razonamientos legales sobre las violaciones cometidas en su actuación.

Nadie puede ser privado de sus derechos, propiedades, posesiones o libertades sino mediante juicio previo seguido ante un tribunal que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y resuelva conforme a las leyes vigentes (Artículo 14, segundo párrafo, constitucional). En términos semejantes ocurre con el acto de molestia (Artículo 16, primer párrafo, constitucional). De igual manera, el

⁷ Antes bien, no debe pasarse por alto que las normas laborales tienden a conseguir el equilibrio entre los factores de la producción y la justicia social (Artículo 2o. de la LFT), de allí que, en caso de duda, en la interpretación de las normas prevalece la más favorable para los trabajadores (Artículo 18 de la LFT).

Artículo 17 constitucional salvaguarda el acceso a la justicia a través de tribunales como un medio para resolver los conflictos.

Por otra parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (denominada Pacto de San José), de la cual México es parte, establece en el artículo 25:

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Parte se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Bajo estos principios, es evidente que toda persona debe tener acceso a los tribunales para exigir justicia en los asuntos que le afecten, no sólo en los tratos entre particulares, sino también en contra del ejercicio de facultades por la autoridad, cuando se violen derechos fundamentales. Tiene derecho a ser escuchada por un tribunal que le resuelva su inconformidad.

Bajo tal premisa, la resolución desfavorable a los intereses de los trabajadores en materia de PTU, sea porque les negó un reparto adicional de utilidades o porque el monto ordenado no cumple con las disposiciones fiscales, debe poder impugnarse. No obstante que, los intereses de la autoridad fiscalizadora, parece que coinciden con los de la clase trabajadora al pretender incrementar las utilidades fiscales base del ISR, pues no siempre tales intereses son coincidentes. Es aquí donde los trabajadores deben contar con un medio de impugnación que les permita tener una respuesta apoyada en las leyes aplicables. No se trata de satisfacer el capricho de la clase trabajadora, sino de asegurar la legalidad en la determinación de la renta gravable, base de la PTU.

Además, no obsta que el Artículo 121, fracción III de la LFT impida a los trabajadores recurrir la resolución definitiva dictada por la autoridad, dado que el recurso no es el único medio de defensa con que cuentan los gobernados, sino que también pueden disponer del juicio de nulidad. Es decir, apegados a la literalidad de la fracción III invocada, la resolución dictada por el SAT en materia de utilidades no puede ser recurrida (recurso de revocación) por los trabajadores, sin que la disposición abarque al juicio de nulidad (contencioso administrativo federal).

Sobre el tema, me refiero al jurista Cipriano Gómez Lara en su libro “Derecho Procesal Civil”⁸:

RECURSOS Y MEDIOS DE IMPUGNACIÓN. La distinción entre lo que llamamos recursos y medios de impugnación radica en que válidamente se puede sostener que el medio de impugnación, o más bien, que los medios de impugnación abarcan a los recursos. En otras palabras, la expresión medio de impugnación es mucho más amplia que el término recurso. Lo que nos llevaría a este juego de palabras y de conceptos: todo recurso es un medio de impugnación; mas no todo recurso es un medio de impugnación. Básicamente, los medios de impugnación contienen a los recursos que son aquellos reglamentados en un sistema procesal, que tienen dentro del mismo. Así, por ejemplo, como se verá más adelante, los recursos reglamentados por el *código* distrital de procedimientos civiles son la apelación, la revocación o reposición, y la queja. Son recursos porque son medios de impugnación que están reglamentados por un sistema procesal, es decir, medios de impugnación intraprocesales. Por el contrario, puede haber medios de impugnación que no estén reglamentados, ni pertenezcan a ese sistema procesal, sino que estén fuera y que forman lo que podríamos llamar medios de impugnación autónomos, los cuales tienen su propio régimen procesal o derivan de otro régimen procesal. El caso característico, sobre todo en nuestro sistema, es el del juicio de amparo que constituye típicamente un medio de impugnación. No es un recurso porque no tiene vida dentro del sistema procesal, sino que está fuera del mismo y tiene su régimen procesal propio. Tanto es así que, dentro del propio juicio de amparo, que es un medio de impugnación, existen recursos internos, como es la llamada revisión. La revisión en el amparo es un recurso interno.

⁸ Gómez Lara, Cipriano, *Derecho Procesal Civil*, 6ª. ed., México, Oxford University Press, 1997, p. 195.

De esta transcripción se obtiene que el recurso es un medio de impugnación; pero no todo medio de impugnación es un recurso. Puede haber medios de impugnación que no pertenecen a un mismo sistema procesal, denominados medios de impugnación autónomos.

Es estas circunstancias, el legislador previó para los trabajadores la improcedencia de un medio de impugnación denominado *recurso*, pero no del medio de impugnación llamado *juicio de nulidad*, el cual dentro del sistema jurídico tiene autonomía, dado que en el propio Artículo 121, fracción IV de la LFT, se estableció que la parte patronal puede impugnar la resolución, término amplio que comprende tanto el recurso como cualquier otro medio de defensa previsto en la ley.

Si la voluntad del legislador hubiera sido que la resolución recaída a las objeciones de los trabajadores en materia de PTU fuera inimpugnable, así lo hubiera establecido, lo que no ocurrió, pues sólo limitó la improcedencia del recurso en contra, pero no de otros medios de defensa, incluso autónomos.

V. MEDIO DE DEFENSA ¿LABORAL O ADMINISTRATIVO?

Establecida la garantía de acceso a la justicia para los trabajadores, en situaciones similares al acceso que la parte patronal tiene para impugnar la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades, es imprescindible visualizar en dónde debe tramitarse ese medio de defensa. Al tratarse de una prestación laboral, en principio, pudiera pensarse que los trabajadores deben acudir a los tribunales laborales. Sin embargo, tal determinación no necesariamente es una respuesta lógica.

Desde que la PTU se estableció en la Constitución Política en 1963, el Congreso Constituyente determinó que las utilidades a repartir se tomarían de la renta gravable, calculada con base en las disposiciones de la Ley del ISR. Esto es, que la utilidad base de la PTU se calcula tomando en consideración, no una ley laboral, sino una ley fiscal.

Específicamente, el Artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) constitucional prevé: *“Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”*

En concordancia, el precepto 120, segundo párrafo de la Ley Federal del Trabajo fija: *“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”

De igual manera, la Resolución del Consejo de Representantes de la Sexta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de septiembre de 2020, en el primer resolutivo estableció: *“.. por unanimidad se determina que el porcentaje de participación para los trabajadores en las utilidades de las empresas, deberá mantenerse en el 10% aplicable sobre la renta gravable”*

El Artículo 9o. de la Ley del ISR establece una fórmula para determinar el resultado fiscal, que sirve de base para determinar dicho impuesto, resultado que no coincide necesariamente con la renta gravable, pero contiene varios de sus elementos. La fórmula es:

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos acumulables} \\
 \text{Menos: Deducciones autorizadas} \\
 \text{Igual a: Utilidad fiscal} \\
 \text{Menos: PTU pagada en el ejercicio} \\
 \text{Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores} \\
 \text{Igual a: Resultado fiscal (base del ISR)}
 \end{array}$$

Para determinar la renta gravable, con base en la fórmula anterior, no se disminuyen la PTU pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (Artículo 9o., penúltimo párrafo de la Ley del ISR). Es decir, básicamente a los ingresos acumulables se le restan las deducciones autorizadas⁹.

Disposiciones similares se contienen para las personas físicas: *a)* con actividad empresarial y profesional al determinar la renta gravable (véanse los Artículos 109, antepenúltimo y penúltimo párrafos de la Ley del ISR); y *b)* régimen simplificado de confianza (Artículo 113-G, último párrafo de la Ley del ISR); o bien, el régimen simplificado de confianza para personas morales (Artículo 212, tercer párrafo de la Ley del ISR). En todos los casos, la renta gravable se determina disminuyendo de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

⁹ Hago la aclaración que, en adición a estos dos renglones que diferencian el cálculo de la renta, también el último párrafo del Artículo 9o. de la Ley del ISR indica que a los ingresos acumulables se le restan los ingresos exentos para el trabajador no deducibles en ISR para la empresa (Artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR).

Todas estas normas demuestran que la base de la PTU es la renta gravable y que se calcula utilizando las disposiciones contenidas en la Ley del ISR, una ley de naturaleza eminentemente fiscal. Es decir, la PTU es una prestación de naturaleza laboral, cuyo cálculo tiene su origen en normas de naturaleza fiscal. Siendo así, la pregunta permanece: ¿la resolución dictada por el SAT desfavorable para los trabajadores es impugnabile ante tribunales laborales o administrativos?

Además, de la mecánica para determinar la PTU, que hunde sus raíces en la Ley del ISR, es interesante observar el procedimiento que la autoridad fiscal sigue para responder a los trabajadores cuando objetan los renglones de la declaración del ISR. El Artículo 121, fracción II de la LFT advierte:

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 convenientes, la que tendrá la obligación de responder por escrito, una vez que concluyan los procedimientos de fiscalización de acuerdo a los plazos que establece el Código Fiscal de la Federación, respecto de cada una de ellas; (El resaltado es agregado)

A su vez, el Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la LFT prevé:

Artículo 2o. Para resolver las objeciones presentadas por los trabajadores en contra de la declaración anual del impuesto sobre la renta que presentan los patrones, el Servicio de Administración Tributaria realizará los estudios e investigaciones correspondientes, en ejercicio de las atribuciones que como autoridad fiscal le confieren la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones legales aplicables, y de conformidad con el procedimiento previsto en los ordenamientos citados.

(El resaltado es agregado)

No quiero dejar pasar el contenido del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, pues en él se menciona con precisión la autoridad fiscal autorizada para atender las objeciones formuladas por los trabajadores al recibir copia de la declaración del ejercicio. Los Artículos 22, fracción XXXVI, 28, fracción XXVIII, indican que compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y a la Administración General de Grandes Contribuyentes *resolver las objeciones que se formulen respecto a la PTU y dictar las resoluciones que procedan en*

esta materia, así como cuando se desprendan del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

De la referencia a todos estos numerales se concluye que, el procedimiento para dar respuesta a los trabajadores se fundamenta en disposiciones de carácter fiscal, a través del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del ISR y del Reglamento Interior del SAT, entre otras normas.

Por lo tanto, si la base de la tiene antecedentes fiscales, pues la renta gravable se determina, por disposición constitucional y legal, con fundamento en la Ley del ISR; a su vez, las objeciones que los trabajadores formulen en contra de los renglones de la declaración del ejercicio se atienden con base en disposiciones que regulan las atribuciones de la autoridad, entre ellas, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del ISR y el Reglamento Interior del SAT; entonces, ¿con base en qué podríamos concluir que los trabajadores deben acudir a los tribunales laborales para impugnar la resolución desfavorable a sus intereses en materia de PTU?

Si la renta gravable se determina con base en la Ley del ISR, una disposición de naturaleza netamente fiscal, y el procedimiento que sigue el SAT para estudiar y resolver las objeciones formuladas por los trabajadores en contra de las cifras manifestadas por el patrón en su declaración del ejercicio se fundamentan en disposiciones también de naturaleza fiscal, es evidente que los trabajadores deben impugnar esa resolución por la vía administrativa, en este caso ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

VI. ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Sin embargo, hay un inconveniente. Parece que el Artículo 3o. de la LOTFJA no incluye a las resoluciones que niegan un reparto adicional de utilidades. Ninguna de las fracciones de ese precepto lista estas resoluciones. ¿Entonces?

En principio, dichos tribunales no serían competentes. Mire lo que dictan las primeras cuatro fracciones de este numeral:

Artículo 3o. El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

I. Los decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos,

cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación;

II. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

III. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

IV. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

V. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

Las primeras cinco fracciones de este Artículo se refieren a actos dictados por autoridades fiscales o relacionados con dicha materia; ninguna se refiere en concreto a la PTU. No la describe con sus letras.

No obstante, entonces ¿cómo es posible que a los patrones sí se les permita controvertir a través de este Tribunal las resoluciones que imponen un reparto adicional de utilidades, si tales resoluciones no se encuentran listadas en ninguna de las fracciones del Artículo 3o. mencionado? Nótese, por citar algunos, el siguiente criterio:

RESOLUCIONES CONEXAS. PROCEDE APLICAR POR ANALOGÍA LA TESIS DE JURISPRUDENCIA 7 DE ESTE TRIBUNAL. *La Sala Superior del Tribunal Fiscal al fallar la contradicción 104/73 en sesión de 25 de octubre de 1978 sentó su tesis de jurisprudencia No. 7 en la cual se resuelve el problema combatido en otra instancia o medio de defensa; en la citada tesis se concilian los distintos y opuestos criterios que presentan los particulares y las autoridades en este tipo de negocios y se atiende a los más elementales principios de economía procesal. Por otra parte, si bien es cierto que dicha tesis se encuentra específicamente referida al caso de multas, también lo es que procede aplicarla por analogía cuando se presenten juicios u otros medios de defensa en los que se impugnen resoluciones conexas, respecto de las cuales estén en juego los criterios que se sustentan en la jurisprudencia antes mencionada. Lo anterior sucede cuando en un juicio o recurso se combate una resolución que incrementa la base gravable de*

un causante, para el efecto del reparto de utilidades a sus trabajadores y en otro se demanda la nulidad de una resolución en la que se establece que habiéndose dado ese incremento procede determinar diferencias en el pago del impuesto sobre la renta correspondiente. En este caso si la acumulación ya no es posible porque las resoluciones se encuentren combatidas en diversas instancias o medios de defensa, procede aplicar la tesis en comento y suspender el procedimiento, en aplicación supletoria del Artículo 366 del Código Federal de Procedimientos Civiles, puesto que *las cuestiones planteadas en ambas vías son lógicamente las mismas* y de resolverse separadamente se daría lugar a resoluciones contradictorias, propiciándose situaciones que dificultaran el acatamiento de las mismas¹⁰. (El resaltado es agregado)

Más recientemente dicho Tribunal fijó jurisprudencia en el sentido obligatorio de llamar a los trabajadores cuando los patrones demanden la nulidad de la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades como resultado de una modificación a la utilidad fiscal de la empresa:

REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. LOS TRABAJADORES, COMO TERCEROS, DEBEN SER LLAMADOS A JUICIO POR CONDUCTO DE QUIEN LOS REPRESENTA, CUANDO SE DEMANDA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE LO ORDENA. De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 3o., fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, tiene el carácter de tercero en el juicio, quien tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante, por lo tanto cuando en la *resolución impugnada se ordena un reparto adicional de utilidades como resultado de la modificación del ingreso global gravable*, ello conlleva a presumir la existencia de personal subordinado a la actora, cuyos derechos pueden ser afectados, por lo que debe citarse a juicio como tercero interesado al sindicato o al representante de los trabajadores de la empresa que demandó la nulidad de una resolución que ordena un reparto adicional de utilidades y ante la negativa de la parte actora respecto de la existencia de los trabajadores, en virtud de la presunción de validez de la resolución impugnada, deberá requerírsele, a efecto de que en el término de ley proceda a señalar el nombre y domicilio correcto del tercero interesado en el

¹⁰ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, año II, número 10, enero-febrero de 1980, p. 156.*

juicio o en su caso manifieste y acredite cuál es el régimen laboral mediante el cual realiza su objeto social¹¹.

(El resaltado es agregado)

Nótese, en especial, lo que resolvió la Séptima Sala Regional Metropolitana del tribunal en cuestión para indicar que la vía idónea para impugnar una resolución que ordena un reparto adicional de utilidades es el juicio de nulidad, pues se está en presencia de un agravio en materia fiscal, al verse modificada la base gravable del reparto de utilidades a los trabajadores:

AGRAVIO EN MATERIA FISCAL. LO CONSTITUYE LA DETERMINACIÓN DE UN REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. La vía idónea para impugnar la determinación de un reparto adicional de utilidades es el juicio de nulidad, en tanto que se actualiza la hipótesis prevista en el Artículo 11, fracción IV de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se está *en presencia de un agravio en materia fiscal en virtud de que al verse modificada la base gravable para la determinación del reparto adicional de utilidades, deja de ser un asunto de naturaleza laboral, para transformarse en materia fiscal*¹².

(El resaltado es agregado)

Dados estos antecedentes, de los cuales aún hay muchos otros, en los que se resolvió que el TFJA es la vía idónea para impugnar la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades, dado que la base gravable de la utilidad fiscal del ISR se incrementó, lógicamente la misma vía debe ser para impugnar la resolución que no ordenó un reparto adicional de utilidades y que perjudica los intereses de los trabajadores.

La resolución que aumenta la base gravable tiene los mismos fundamentos fiscales para su determinación, de allí que los agravios sigan siendo "materia fiscal" aun cuando se trate de una prestación laboral, en virtud de que la base de la PTU es la renta gravable calculada conforme a las normas fiscales establecidas en la Ley del ISR.

¹¹ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año III, número 25, agosto de 2013, p. 37.

¹² Publicada en la entonces *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Quinta Época, año IV, número 45, septiembre de 2004, p. 277.

Se concluye que, si la resolución del SAT que ordena un reparto adicional de utilidades es de naturaleza fiscal y puede demandarse su nulidad ante el TFJA, pues su determinación causa un agravio de naturaleza fiscal, la misma resolución desfavorable a los trabajadores también es de naturaleza fiscal. Tal determinación se ajusta a lo previsto en el Artículo 3o., fracción V de la LOTEJA:

Artículo 3o. El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

...

V. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

(El resaltado es agregado)

Ya desde hace mucho, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹³ sustentó el criterio de lo que debe entenderse por “materia fiscal” en el sentido de incluir todo lo relacionado con la determinación de los impuestos, entre otros conceptos:

MATERIA FISCAL. SIGNIFICACIÓN. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Con anterioridad la misma Sala dispuso un criterio similar¹⁴:

MATERIA FISCAL, QUÉ DEBE ENTENDERSE POR. Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos.

En resumen, siendo la resolución del SAT que ordena un reparto adicional de utilidades, conexas a la determinación de un crédito fiscal en materia de ISR al aumentarse la utilidad o resultado fiscal y la determinación de ambas fases se fundamenta en la Ley del ISR, ambas resoluciones se impugnan ante el TFJA.

¹³ Registro digital 238493, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 69, tercera parte, p. 51.

¹⁴ Registro digital 332862, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LIII, p. 3055.

Lógicamente, la resolución desfavorable para los trabajadores en materia de PTU, que no ordena un reparto adicional de utilidades, también se fundamenta en disposiciones de naturaleza netamente fiscal y su cálculo toma como referencia las disposiciones de la Ley del ISR, entonces también debe impugnarse ante el mismo Tribunal, dado que la base de la PTU toma como antecedente la utilidad fiscal determinada conforme a la Ley del ISR, además que las facultades para ejercer la revisión al patrón de las objeciones planteadas por los trabajadores se fundamentan en disposiciones de carácter fiscal.

El cálculo de la PTU y las facultades de revisión con que cuenta la autoridad fiscalizadora tienen características fiscales. Es hasta que dicha utilidad se encuentra debidamente definida que se convierte en prestación laboral, pero todo el proceso previo tiene tintes fiscales. La renta gravable toma como base la utilidad manifestada en la declaración del ejercicio para efectos del ISR y la revisión ejercida por el SAT se fundamenta en disposiciones de naturaleza fiscal.

VII. CONCLUSIÓN

En efecto, aun cuando la naturaleza de la PTU es laboral, la base gravable se calcula en apego a las normas de la Ley del ISR y la mecánica para que la autoridad fiscalizadora revise los renglones objetados por los trabajadores a la declaración del ejercicio en materia de ISR se fundamenta en disposiciones de naturaleza fiscal.

Si a ello se adiciona que el patrón puede impugnar ante el TFJA la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades, en respeto a los derechos humanos de igualdad y de acceso a la justicia, los trabajadores deben contar con la misma vía para impugnar la resolución contraria a sus intereses, dado que su determinación y ejercicio de revisión sigue siendo de naturaleza fiscal.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

ALVÍREZ FRISCIONE, Alfonso, *Participación de Utilidades. Doctrina, Historia, Legislación, Jurisprudencia y Práctica*, 3ª. ed., México, Porrúa, 1998.

BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 41ª. ed., México, Porrúa, 2009.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *Derecho Procesal Civil*, 6ª. ed., México, Oxford University Press, 1997.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio *et al.*, *Manual de Derecho Tributario*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2005.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo. De anulación o de ilegitimidad*, 13ª. ed., México, Porrúa, 2006.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 6ª. ed., México, Porrúa, 2008.

VENEGAS, Sonia, *Derecho Fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, 2016.

2. Legislación

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley Federal del Trabajo.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

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

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Resolución del Consejo de Representantes de la Sexta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 18 de septiembre de 2020.