

EL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS FRENTE A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO Y LAS SOCIEDADES DE SEGUROS

Fernando Gutiérrez Domínguez

Manuel Lucero Espinosa

Sumario: I. Aspectos previos; II. Antecedentes; III. Argumentos de impugnación; IV. Análisis de los argumentos; V. Bases por las que resulta inaplicable al caso la jurisprudencia del primer tribunal colegiado en materia administrativa del tercer circuito, citada por las empresas; VI. Conclusiones.

I. ASPECTOS PREVIOS

Con motivo de la interposición de diversas demandas de nulidad, originadas por requerimientos de pago y resoluciones negatorias de devolución del impuesto sobre nóminas, por parte de algunas empresas bancarias y aseguradoras, se ha elaborado este breve estudio, que analiza las consideraciones de hecho y de derecho expuestas por las demandantes al amparo de la legislación local y de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a fin de demostrar, sin lugar a dudas, que dichas empresas *sí son sujetos del impuesto sobre nóminas*, a que se refieren los ordenamientos legislativos de las entidades federativas que contienen dicha contribución.

II. ANTECEDENTES

Las entidades federativas, en su búsqueda de fuentes de ingresos destinadas a cubrir sus presupuestos de egresos, y en uso de su facultad impositiva, han establecido contribuciones cuyo objeto lo constituyen las erogaciones que realizan las personas físicas o morales por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

Así tenemos que actualmente en nuestro país catorce entidades federativas, incluyendo al Distrito Federal, han establecido el impuesto sobre nóminas; y seis, el impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal subordinado. En todos estos casos se establece como objeto de la contribución las erogaciones por remuneración al trabajo personal subordinado, entendiéndose por éstas, los salarios, sueldos y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, y como sujeto pasivo a las personas físicas y morales que efectúen dichas erogaciones, sin discriminación alguna.

En muchas entidades federativas el establecimiento de tal contribución fue causa de innumerables controversias, en virtud de que los patrones, como sujetos pasivos del gravamen, impugnaron su constitucionalidad, situación que finalmente fue resuelta a favor de tales entidades por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al decretar su constitucionalidad.

Ahora dicha contribución vuelve a ser centro de ataques por parte de instituciones de crédito y de las sociedades de seguros que han promovido demandas de nulidad, ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, contra resoluciones de las autoridades fiscales locales en las que se les ha requerido el pago de esa contribución, o bien en las que se niega la devolución por concepto de pago del Impuesto sobre Nóminas, que según dichas empresas, hicieron indebidamente al fisco local, por no ser, según manifiestan, sujetos de dicho impuesto.

Los argumentos de dichas instituciones, como se comprenderá, en el fondo son esencialmente iguales, pudiéndose resumir en la siguiente consideración:

III. ARGUMENTOS DE IMPUGNACIÓN

Violación de los artículos 73, fracción XXIX, inciso 3, y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, tales empresas consideran que al requerírseles el pago o al negárseles la devolución de las cantidades enteradas, según ellas, indebidamente, y el reconocimiento de que no son sujetos del impuesto, se viola en su perjuicio esta disposición, en virtud de lo siguiente:

- a) Mediante dicho precepto constitucional, se otorga en forma expresa a la Federación, la facultad exclusiva *para legislar en materia de contribuciones, que graven las instituciones bancarias y a las sociedades de seguros*. Es decir, la única facultada para legislar en materia de contribuciones aplicables a estas empresas, es la Federación, sin que por otro lado sea necesario que la Ley de Hacienda local haga dicha exclusión en forma expresa, la cual es evidente si se analiza el artículo constitucional señalado.
- b) La Constitución reserva algunas fuentes económicas, al gravamen y la regulación exclusiva de la Federación.
- c) El Constituyente ha querido reservar en forma expresa a la Federación, la facultad de imponer tributos a cargo de las instituciones bancarias y de las sociedades de seguros.
- d) La Constitución no hace distingo alguno para la aplicación de los artículos señalados, ya que se refieren en forma general a gravámenes sobre sociedades de seguros.

Para dar sustento a sus argumentaciones, estas empresas señalan varias tesis y jurisprudencias, las cuales se transcriben a continuación:

«Dentro del marco de nuestro sistema jurídico constitucional, ha de entenderse que las autoridades legislativas de los Estados, legislan dentro del ámbito de su jurisdicción, para todos aquellos sujetos y objetos que quedan comprendidos en ésta, sin que para la no aplicación de sus preceptos a personas y cosas que están sometidas a un régimen especial federal, se haga necesaria la exención expresa correspondiente, en un precepto concreto de la ley local, ya que resultaría no prolija, sino incluso peligrosa la enumeración por el legislador de todas y cada una de las personas y actividades jurídicas que gozan de dicho régimen específico; enumeración ésta que eventualmente podría resultar incompleta y dar con ello base a las autoridades ejecutoras

de la ley local respectiva, para hacer una aplicación indebida de ésta a sujetos y objetos no incluidos en la lista de exenciones por una omisión involuntaria del legislador»¹.

«Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y estatal, sino que es un complejo sistema y las reglas principales son las siguientes:

»a) Concurrencia contributiva entre la Federación y los estados, en la mayoría de las fuentes de ingreso;

»b) *Limitación a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación; y*

»c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados»².

Algo muy importante de destacar es que para dar sustento a la afirmación de que «las fuentes plenamente preservadas de toda injerencia de los poderes de los estados, lo están en evidente búsqueda del bien general de la Nación», las empresas señalan como ejemplo de esta tendencia preservadora el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica, así como la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el informe de 1963, Amparo en revisión 4939/62, la cual opera totalmente en su contra como en su oportunidad señalaremos, jurisprudencia que a continuación transcribimos:

«INDUSTRIA ELÉCTRICA. LAS ENTIDADES FEDERATIVAS INVADEN LA ESFERA DE LA UNIÓN CUANDO GRAVAN LOS ACTOS RELACIONADOS CON EL OBJETO SOCIAL DE LAS EMPRESAS GENERADORAS E IMPORTADORAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA. De acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica, los estados están impedidos para imponer contribuciones de cualquier especie sobre **los actos** realizados por las empresas dedicadas a generar e importar energía eléctrica, **cuando tales actos estén relacionados con el desarrollo de su**

¹ Informe del año de 1970, primera parte, Amparo en revisión 4382/69. Unión de Crédito de Hermosillo.

² Informe del año de 1964, primera parte, Amparo en revisión 3368/65.

objeto social, como ocurre cuando una de tales negociaciones expide acciones para hacer el pago de la transmisión de bienes de otras empresas que anteriormente realizaban las mismas actividades, incluyendo las concesiones relativas, de tal manera que ese aumento del capital está destinado al incremento de las operaciones eléctricas.

Esto es así porque de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 fracción IX párrafo Quinto, inciso A) de la Ley Suprema, «*corresponde a la Federación legislar sobre la industria eléctrica*, con el propósito de evitar que una multiplicidad de gravámenes se traduzca en perjuicio de la prestación del servicio público que realizan empresas correspondientes, concediéndose a los estados respectivos una participación del 40% del tributo que establece la citada Ley Fiscal Federal en los términos del artículo 15...»³.

De igual forma y como punto toral de su argumentación, señalan la jurisprudencia fijada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, contenida en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 50 del mes de febrero de 1992, a fojas 47 y 48, que dispone:

«III.IA.10 IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. INSTITUCIONES DE CRÉDITO NO SON SUJETOS DEL ARTÍCULO 48 A 53 DE LA LEY DE HACIENDA DE 1990 DEL ESTADO DE JALISCO.- Como el artículo 73 fracción XXIX tercer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone de manera categórica y en términos absolutos, que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer contribuciones a cargo de instituciones de crédito y sociedades de seguros, sin hacer distinción acerca de las actividades que éstos desarrollen, es claro que los estados no pueden asignarles cargas tributarias, ya que de conformidad con el artículo 124 de la propia Constitución, sólo las facultades no conferidas expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los estados».

³ Las cursivas y las negrillas no corresponden al texto original. Se incluyen para resaltar los argumentos de las propias demandantes **que operan en su contra**.

En resumen, podemos indicar que el argumento principal de las enjuiciantes es que *se viola el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque las instituciones bancarias y las sociedades de seguros sólo pueden estar gravadas con impuestos federales, por ser facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre estas instituciones*, teniendo como base esencial de sustentación para este argumento *la jurisprudencia sentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito*, la cual, como veremos a lo largo de este estudio, entra en serias contradicciones con jurisprudencias definidas del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostenidas en relación con esta misma contribución.

IV. ANÁLISIS DE LOS ARGUMENTOS

Antes de entrar al análisis concreto de los argumentos de las sociedades de referencia para no considerarse sujetos pasivos del impuesto sobre nóminas, y por lo tanto tener derecho a no pagarla o, en su caso, a la devolución de lo que ellas piensan pagaron indebidamente, deseamos recordar algunos puntos fundamentales sobre esta contribución, la segunda en orden de importancia, después del impuesto predial, en el Distrito Federal.

Esta contribución, en el caso de la entidad sede de los Poderes Federales, fue incluida en el catálogo de impuestos contenido en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, por Decreto de fecha 28 de diciembre de 1987, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 del mismo mes y año. Dicho impuesto tiene por objeto gravar las operaciones en dinero o en especie, independientemente de la denominación que se les asigne, que realicen, en el Distrito Federal, las personas físicas y morales, por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Para los efectos de este impuesto, se consideran erogaciones en dinero o en especie destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado,

los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% al monto total de las erogaciones realizadas por el concepto señalado.

La contribución en cuestión fue declarada constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre otras, por las razones siguientes:

- Porque no viola el principio de equidad tributaria, puesto que coloca en un plano de igualdad a todos los sujetos pasivos del impuesto.
- Porque no viola el principio de equidad tributaria, puesto que no establece excepciones entre los sujetos pasivos del impuesto.
- Porque no viola el principio de legalidad tributaria, porque sí define el objeto del impuesto.
- Porque no se invade la esfera de la Federación, al no gravar las actividades previstas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

Lo anterior queda perfectamente demostrado con las jurisprudencias y precedente que a continuación, nos permitimos transcribir por su importancia para el presente estudio:

«NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTÍCULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE COLOCAN EN PLANO DE IGUALDAD A TODOS LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de mil novecientos ochenta y siete que establece el impuesto sobre nóminas, cumplen con el principio de equidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 45-G, antes indicado, *señala que el objeto de dicho gravamen lo constituyen las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado e igualmente, establece que los sujetos pasivos del tributo son las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, efectúen esas erogaciones.* Esta Suprema Corte ha sostenido que la equidad tributaria consiste en la igualdad ante la misma Ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que, en esas circunstancias, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación. El artículo 45-G mencionado cumple con tal requisito,

toda vez que señala como sujeto *del impuesto sobre nóminas a las personas físicas y morales que en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado. Por tanto, todas las personas que efectúen tales erogaciones en el Distrito Federal son sujetos pasivos del mencionado impuesto sobre nóminas, razón por la cual el citado artículo 45-G satisface los requisitos de universalidad y generalidad respecto de quienes se ubiquen en la hipótesis de dicho gravamen. Amparos en revisión 2159/88; 1718/88; 143/89; 2282/88 y 3008/88».*

«NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE LOS ARTÍCULOS 45-G A 45-I DE, LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE NO ESTABLECEN EXCEPCIONES ENTRE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no establecen distinción alguna entre las personas obligadas a su pago, ni tampoco determinan excepción en favor de las empresas que se dedican a las actividades previstas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni de aquellas cuyas leyes específicas las exceptúan o eximen del pago de impuestos locales. En consecuencia, el mencionado impuesto sobre nóminas no es, por esa razón, inequitativo, toda vez que grava, por igual, a todas las personas que se ubiquen en el supuesto normativo que prevé el hecho generador del crédito fiscal. Amparo en revisión 1793/88».

«NÓMINAS IMPUESTO SOBRE. LOS ARTÍCULOS 45-g A 45-i DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE SI DEFINEN EL OBJETO DEL IMPUESTO. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial del la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, no violan el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que *el objeto del impuesto se encuentra claramente definido en el artículo 45-G, el cual determina que el hecho gravable consiste en las erogaciones en dinero o en especie que se realicen para remunerar el trabajo subordinado de una persona como contraprestación por sus servicios, la cual se encuentra prevista por los artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo.* Amparos en revisión 2159/88; 2282/88; 1446/88; 1717/88 y 2286/88».

Establecidos los antecedentes del Impuesto sobre nóminas, pasaremos al análisis de los argumentos de las instituciones de crédito y de las sociedades de seguros.

- a) La constitución otorga en forma expresa a la Federación la facultad exclusiva para legislar en materia de contribuciones que graven las instituciones de crédito y a las sociedades de seguros. Por ello la única facultada para legislar en materia de contribuciones aplicables a tales empresas, es la Federación.
- b) El Constituyente ha querido reservar en forma expresa a la Federación, la facultad de imponer tributos a cargo de las instituciones de seguros.

Por estar estrechamente ligados ambos argumentos los analizaremos conjuntamente.

Ha quedado establecido que de conformidad con el artículo 73, fracción XXIX, inciso 3, de la Constitución Política, el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro. De aquí las afirmaciones de las empresas demandantes.

Sin embargo, surgen las preguntas: ¿las empresas hicieron un estudio histórico de la disposición constitucional para llegar a esta conclusión?; ¿acaso el primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al dictar sus sentencias y con ellas sentar jurisprudencia, acudió al método de interpretación histórico a fin de hacer una auténtica interpretación de la misma, en su importantísimo papel de desentrañar el verdadero significado de la norma? ¿o bien ambos simplemente se constrañeron a hacer una interpretación literal de la misma? La respuesta es por demás obvia: se atuvieron a la literalidad de la norma, lo cual de por sí, en el caso del Tribunal es sumamente delicado por las implicaciones del caso.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia en nuestro país, en forma constante, sistemática y consistente, han sostenido siempre que lo que verdaderamente estatuye el artículo 73, fracción XXIX, inciso 3, de la Constitución Política, es que queda reservada a la Federación la facultad exclusiva de imponer tributos *sobre las actividades propias del*

objeto social de las empresas y no de manera general sobre estas sociedades.

En efecto, el hecho de que en el texto de la disposición constitucional referida no se aluda a las actividades de las sociedades de seguros, no significa que dicha disposición deba aplicarse bajo una *interpretación exclusivamente literal*, sino que se tiene que acudir, necesariamente, para cumplir con fidelidad con la letra de «decir el derecho», y de esta manera desentrañar el verdadero significado de la norma, a los diferentes métodos de interpretación existentes.

Cabe en este punto recordar, aunque sea de manera muy breve, por el extraordinario significado que tiene para los efectos del presente estudio, cuáles son los métodos de interpretación de la ley, ya que, de manera general, interpretar una ley significa, después de todo, desentrañar su contenido para poder aplicarla.

1. Método de Interpretación Literal

Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto. Este método interpretativo, que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los absurdos más extremos, ello debido a que *en muchas ocasiones las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical diferente, sino que no reflejan de manera alguna la realidad que se pretende regular*; es decir, mientras las leyes se circunscriben a un determinado contexto gramatical y conceptual, la realidad suele poseer matices ilimitados y presentarnos situaciones sumamente variadas.

Este método de interpretación rara vez resulta útil y adecuado para la aplicación de leyes, en virtud de que, por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen un significado histórico, auténtico y lógico-conceptual. Aquí cabe recordar el célebre aforismo de que «La letra de la ley mata».

2. Método de Interpretación Lógico-conceptual

El eminente maestro García Máynez ⁴ nos dice que este método consiste en descubrir el espíritu de la ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra, *habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición, o sea, este método no se detiene exclusivamente en el estudio gramatical del texto de que se trate, sino que su intención es analizar y encontrar el significado conceptual del mismo, desde un punto de vista eminentemente lógico.*

Es un método interpretativo, que a pesar de las dificultades que pueda significar su utilización, por lo general resulta de gran importancia para llegar a descubrir el verdadero significado y sentido de la norma jurídica.

3. Método de Interpretación Histórico

De acuerdo con este método, *se interpretan las leyes investigando sus antecedentes, su génesis, las necesidades que le dieron origen y su evolución histórica, desentendiéndose absolutamente de su significado gramatical o lógico-conceptual.* Lo que se busca es descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para lograr esto, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias. En otras palabras, *se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la norma sujeta a interpretación y, con base en dichos antecedentes, se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación.*

⁴ García Máynez, *Introducción al Estudio del Derecho*. 18a. Ed. corregida, Editorial Porrúa, S.A., México, p.329.

Las normas jurídicas frecuentemente no alcanzan a contemplar con la debida precisión los diversos casos específicos que en la práctica suelen acontecer; de ahí que el método interpretativo histórico permita recurrir a las exposiciones de motivos y las discusiones parlamentarias, a fin de encontrar la solución de un problema práctico de aplicación. Es indudable que este método resulta sumamente eficaz y útil, aunque en contadas ocasiones, pero a fin de cuentas esta técnica sólo actúa como un método aplicable a casos especiales.

4. Método de Interpretación Sistemática

Este método consiste en interpretar a las leyes no en forma aislada, sino como un conjunto de normas jurídicas, debidamente unificadas por la finalidad que con ellas se trata de realizar, de tal manera que están vinculadas entre sí y forman un sistema coherente y orgánico, de lo cual se deriva la consecuente práctica de que al interpretar una norma no hay que analizarla aisladamente, sino como parte de un todo que es el sistema jurídico al que pertenece.

Existen otros métodos de interpretación como el *A Contrario Sensu*; Analógica; Exacto; Estricto, etcétera, que aunque importantes, no tienen gran significado para el desarrollo de este trabajo, por lo que solamente nos limitaremos a enunciarlos.

Como podemos observar, en este caso el Tribunal Colegiado citado con anterioridad recurrió en forma exclusiva, para dictar sus sentencias y con ellas formar jurisprudencia *al método de interpretación literal*, haciendo caso omiso lamentablemente, por ser un asunto de tanta importancia y trascendencia, de los demás sistemas interpretativos.

Hemos visto cómo el sistema de interpretación histórico, el cual permite allegarse elementos suficientes para hacer una interpretación auténtica de la norma, consiste en buscar la voluntad del legislador, investigando su psicología y forma de expresión, si es el caso de uno solo, y mediante la búsqueda de esa voluntad en las exposiciones de

motivos, trabajos preparatorios, discusiones parlamentarias, en el caso de que el legislador sea pluripersonal. Es lo que la doctrina llama escuela de la «exégesis», también llamada teoría de la voluntad del legislador o teoría subjetiva.

Berliri señala que buscar la intención del legislador es lo mismo que «*buscar la razón de ser de la ley, o lo que es lo mismo, la necesidad social a cuya satisfacción se dirige aquélla*»⁵.

Asimismo, este mismo autor nos dice que:

«la búsqueda de la intención del legislador puede conducir a descubrir: o que la letra de la ley refleja fielmente la voluntad de la misma, es decir, como decían nuestros antiguos, que el legislador *quod voluit, dixit*; o que el texto de la ley no refleja por defecto el alcance efectivo de la misma; (*magis voluit quam dixit*); o al contrario que la expresión usada es más amplia que la voluntad efectiva, (*minus voluit quam dixit*), o, en fin, *que el legislador ha incurrido en un verdadero y propio error en cuanto quiso algo distinto de lo que se deduce de la interpretación literal, habiendo utilizado impropia-mente una o varias palabras*. En todos estos casos lo que cuenta es la voluntad de la ley y no su simple apariencia»⁶.

De igual forma, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que el método histórico que permite una interpretación auténtica de la ley al expresar la opinión de los legisladores, mismos que elaboraron el precepto normativo, hace posible conocer la verdadera intención expresamente declarada por la autoridad legislativa que recibió, admitió, estudió y dictaminó una iniciativa de ley, siendo imposible desatender su verdadera voluntad⁷.

El método de interpretación histórico ha sido usado en casos sumamente especiales por las particularidades que presentan, por

⁵ Citado por Sergio Francisco de la Garza. **Derecho Financiero Mexicano**, 15ª Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1988, p. 62.

⁶ *Ídem*, p.65.

⁷ **Revista del Tribunal Fiscal de la Federación**, Tomo IV, p.755.

todos los tribunales del país, incluyendo, desde luego, a la Suprema Corte y a los Tribunales Colegiados de Circuito, base simplemente como ejemplo, señalar la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte, y precedente del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

«SEGUROS, FACULTAD EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN PARA LEGISLAR EN MATERIA DE INSTITUCIONES DE. LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES PARA EL ESTADO DE TAMAULIPAS. *Si se atiende sólo a la interpretación literal del artículo 73, fracción X de la Constitución Federal, este precepto concede facultades exclusivas al Congreso Federal, para legislar ilimitadamente sobre toda la materia de comercio (incluyendo obviamente el aspecto tributario), pero tal conclusión apresurada es inexacta, pues en la raíz histórica inmediata de este precepto no se encuentran indicios siquiera de que se pretendiera otorgar facultades exclusivas al Congreso Federal para imponer tributos sobre comercio en toda la República; los antecedentes parecen indicar que la Constitución de mil ochocientos cincuenta y siete sólo concedía atribuciones al Congreso de la Unión para dar las bases generales del comercio exterior y, posteriormente, por la reforma de mil ochocientos ochenta y tres, para expedir el Código de Comercio únicamente; y el estudio de la diversa fracción IX del actual artículo 73 constitucional, confirma que efectivamente el constituyente no concedió ni ha concedido a la Federación la facultad, exclusiva de imponer tributos en materia de comercio interior, pues en dicha fracción se establece que el Congreso de la Unión tiene facultad para “... impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones”. Por lo que, lo hasta aquí considerado permite entender que, históricamente, la fracción X del artículo 73 constitucional no concede atribuciones ilimitadas e irrestrictas al Congreso General para legislar en materia de comercio con exclusión de los Estados, y que específicamente en materia tributaria sobre comercio en general, las atribuciones de los Estados no se hallan impedidas por tal fracción X; sólo se encuentran limitadas pero por la fracción IX del mismo precepto constitucional, y el análisis relacionado y comparativo de la fracción X multicitada, con otros preceptos constitucionales, confirma estas conclusiones, ya que no se explicaría la necesidad de conservar la fracción IX del mismo artículo, puesto que de aceptarse el que la facultad de legislar en tal materia es ilimitada e irrestricta, ningún sentido tendría la subsistencia de una facultad limitada solamente a impedir las restricciones comerciales entre los Estados. Tampoco se explicaría la existencia en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, de los incisos 1 y 3, que otorgan facultades exclusivas al Congreso Federal para establecer contribuciones sobre el comercio exterior y sobre las instituciones de crédito y sociedades de seguros. Carecería también de explicación el que subsistieran las fracciones IV,*

V, VI y VII del artículo 117 constitucional, que expresamente prohíben a los Estados imponer en sus respectivas entidades, gravámenes sobre algunos aspectos mercantiles únicamente o gravarlos en ciertas formas; en fin, en la propia fracción X tantas veces mencionada, del artículo 73 constitucional, se otorgan facultades legislativas al Congreso de la Unión sobre hidrocarburos, minería, instituciones de crédito, etc., que también se consideran materias mercantiles, y cuya existencia sería inexplicable por superflua si la facultad concedida al Congreso Federal para legislar en materia de comercio fuera ilimitada e irrestricta. Por tanto debe concluirse que la facultad exclusiva del Congreso Federal para legislar tributariamente en materia de sociedades de seguros, no deriva de la fracción X del artículo 73 constitucional, a través de la atribución genérica de expedir leyes sobre la materia de comercio; *tal facultad exclusiva encuentra su fundamento en la fracción XXIX, inciso 3, del referido precepto constitucional, en relación con la Ley General de Sociedades de seguros* ⁸.

Por su parte, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sustentó el siguiente criterio:

«[...] Es verdad que el Distrito Federal no es un Estado miembro de la Federación; sin embargo, es una entidad federativa integrante de ésta, según lo dispone el artículo 43 de la Constitución Federal; es verdad también que el Distrito Federal fue creado en 1824 con las modalidades distintas a las de los estados; que sus autoridades legislativas (ahora parcialmente) y las administrativas, son orgánicamente idénticas a las federales; sin embargo, desempeñan material y territorialmente actos diferentes como órganos de la Federación y como órganos locales.

»Ahora bien, no obstante la diferente concepción jurídica del Distrito Federal y los estados miembros, históricamente, desde su misma creación el dieciocho de noviembre de mil ochocientos veinticuatro, se le dio el tratamiento de Ayuntamiento a los pueblos que quedaron comprendidos dentro de la jurisdicción territorial de esa entidad federativa; así puede verse del artículo 7º del Decreto de la fecha antes citada que dispuso: ‘En las elecciones de los ayuntamientos de los pueblos comprendidos en el Distrito y para su gobierno municipal se observarán las leyes vigentes en todo lo que no pugne con el presente’. Posteriormente al sustituirse el régimen federal por el central en la Constitución de 1836, se le denominó al Distrito Federal “Departamento

⁸ González Noriega Juan, y Coags., **Séptima Época**, Primera parte. Vol. 1, p.54. A. R. 6136/54. 14 de enero de 1969. Unanimidad de 18 votos. Ponente Ernesto Solís López.

de México”, equiparándolo así a los demás departamentos integrantes de la República Mexicana; la Constitución de 1857 dispuso en su artículo 72: “El congreso tiene facultad [...] VI. Para el arreglo interior del Distrito Federal y Territorios, teniendo como base el que los ciudadanos elijan popularmente a las autoridades políticas, municipales y judiciales, designándosele rentas para cubrir sus atenciones locales”. La ley Orgánica del veintisiete de marzo de mil novecientos tres dividió al Distrito Federal en trece municipalidades; todavía en la Ley trece de abril de mil novecientos diecisiete, el gobierno del Distrito Federal estaba a cargo de un gobernador que dependía directamente del Presidente de la República y orgánicamente se dividió en municipios cuyo gobierno correspondía a un ayuntamiento; el Ayuntamiento de la ciudad de México se formaba de 24 Concejales y el de las demás Municipalidades de 15 cada uno.

»Fue hasta la reforma a la fracción VI del artículo 73 Constitucional, reforma del 28 de agosto de 1928, cuando se varió el régimen político del Distrito Federal, se le designó a partir de entonces Departamento del Distrito Federal; pero si varió el régimen político, no varió el económico que subsiste hasta nuestros días.

»*La interpretación histórica relacionada*, lleva a la conclusión que el Distrito Federal sí es sujeto activo de las contribuciones a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción IV del artículo 115 de nuestra Carta Magna»⁹.

Ahora bien, para los efectos del presente trabajo, es indispensable señalar por qué las autoridades fiscales de las entidades federativas y del Departamento del Distrito Federal han venido sosteniendo reiteradamente el criterio de que el artículo 73, fracción XXIX, inciso 3, se refiere a que la Federación tiene facultades para gravar única y exclusivamente las actividades relacionadas con el objeto social de las sociedades de seguros e instituciones de crédito y no de manera general e ilimitada sobre todo tipo de actividades, pudiendo en consecuencia, las legislaciones locales, gravar actos, acciones y actividades diferente a aquellas que constituyen dicho objeto social.

⁹ A.I. R.A. 2064/89. Ferrocarriles Nacionales de México. Magistrado Relator: Lic. Hilario Barcenás Chávez. Secretario: Lic. Emiliano Hernández Salazar.

La razón obedece a una interpretación histórica, auténtica y sistemática de esta disposición constitucional, y no a una interpretación simplista de carácter literal.

De esta manera, podemos afirmar que el 3 de junio de 1938, el titular del Poder Ejecutivo turnó a la Primera Comisión de Puntos Constitucionales de la Honorable Cámara de Diputados la iniciativa de reformas al artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo objeto original comprendía cuatro puntos esenciales, a saber:

1. La federalización de la industria de tabacos.
2. Facultar al Congreso de la Unión para decretar impuestos sobre producción y venta de tabacos labrados.
3. Otorgar participaciones a los estados en el producto de dichos impuestos.
4. Gravar por parte de los estados, la producción, venta y acopio de tabaco en rama, en la forma y con las cuotas que el Congreso de la Unión determine.

Sin embargo, como veremos a continuación, la Comisión Dictaminadora consideró que este planteamiento original hecho por el Titular del Ejecutivo, revestía una incalculable importancia para la vida económica nacional, misma que estaba íntimamente ligada con el sistema político constitucional y por lo tanto propuso profundas modificaciones.

De esta manera, en boca del Diputado José Hernández Delgado, en defensa del dictamen de la Comisión, podemos conocer el verdadero significado y alcance de esta reforma, que entre otras cuestiones trata la facultad del Congreso para imponer contribuciones de manera exclusiva a las sociedades de seguros. Para tal efecto nos permitimos transcribir algunos párrafos inherentes de su intervención en tribuna sacados del Diario de Debates de la H. Cámara de Diputados del día miércoles 28 de agosto de 1940:

«- Está a discusión el dictamen de la Comisión.

»- El C. Flores Villar Miguel: pido la palabra.

»- El C. Presidente: tiene usted la palabra.

»- El C. Flores Villar Miguel: suplico atentamente que por tratarse de un asunto tan trascendental, como es una reforma a un artículo constitucional, quisiera que, si no hay inconveniente, la Comisión fundara su dictamen.

»-El. C. Presidente: tiene la palabra la Comisión.

»- El C. Hernández Delgado José: señores Diputados:

»A través de una iniciativa en apariencia intrascendente, el Ejecutivo Federal plantea una cuestión de incalculable importancia para la vida económica nacional, que está íntimamente ligada con nuestro sistema político constitucional.

»Las finalidades que persigue el proyecto de ley formulado por el Ejecutivo, concretamente son cuatro: se pretende primero, la federalización de la industria de tabacos; en segundo lugar, se trata de dotar al Congreso de la Unión de facultades para decretar impuestos sobre producción y venta de tabacos labrados, se desea capacitar al propio Congreso de la Unión; en tercer término, para otorgar participaciones a los Estados en el producto de dichos impuestos; y, por último, se propone que los Estados deberán gravar la producción, venta y acopio de tabacos en rama, en la forma y con las cuotas que el Congreso de la Unión determine.

»Decía hace un instante, que esa iniciativa es en apariencia intrascendente, y paso a fundar mi aseveración. El proyecto de ley a debate no hace otra cosa, en efecto, que consagrar el *statu quo*. A la fecha, veintiséis de las treinta y dos entidades de la Unión están viviendo bajo un sistema idéntico al que se planea en la iniciativa de reforma constitucional, y que ha sido adoptada ya por una ley secundaria, la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados del mes de junio de mil novecientos treinta y ocho.

»Sin embargo, la fundamentación de la iniciativa del Ejecutivo se conecta con un problema general de largo alcance, en el que la industria tabacalera representa sólo uno, y tal vez no el más importante de sus aspectos: la necesidad de crear un régimen tributario uniforme en toda la República, para el comercio y la industria.

»Los inconvenientes del sistema vigente saltan a la vista: duplicidad de impuestos, contrariando las recomendaciones unánimes de los peritos en materia fiscal; multiplicidad de las oficinas recaudadoras; diversidad de los procedimientos de exacción; variedad en las cuotas de uno a otro estado. En tales circunstancias, ninguna industria, ningún comercio, ninguna fuente de riqueza pueden desenvolverse o prosperar.

»Precisa imperiosamente poner término a esa situación caótica y confusa, y establecer un régimen tributario en toda la República. Mas para hacerlo, es menester atacar un delicado problema de orden constitucional.

»La Constitución de 1917 contiene unos cuantos preceptos en materia tributaria, a los que me voy a permitir, rápidamente, hacer mención. En primer término, capacita al Congreso de la Unión para decretar las contribuciones indispensables a cubrir el Presupuesto. En la práctica, la ambigüedad del precepto ha permitido a la Federación decretar impuestos de toda índole, y gravar al comercio y a la industria. Pero la potestad que el Congreso de la Unión tiene para imponer contribuciones al comercio y a la industria, no ha sido considerada como exclusiva de ella, sino como concurrente con la de los Estados. De ahí que éstos hayan podido gravar, con impuestos locales, la misma fuente de riqueza, el mismo acto, el mismo contrato, por los que el causante paga contribuciones a la Federación, y que, a consecuencia de ese estado de cosas, la industria y el comercio experimenten una sensación de asfixia que les impide desenvolverse. En efecto, excepción hecha de los impuestos aduanales y del impuesto sobre energía eléctrica –reservados expresamente a la Federación– nuestra Carta Fundamental no delimita las órbitas de competencia de la Federación y de los Estados en materia tributaria, como lo hacen algunas otras constituciones extranjeras.

»El sistema vigente es defectuoso, en consecuencia, por cuanto la Constitución –ley de leyes– no determina cuáles son los impuestos que puede decretar exclusivamente la Federación, cuáles los reservados a las entidades que la integran y cuáles son los arbitrios destinados a cubrir los gastos municipales. Ahora bien, mientras esa delimitación de competencias tributarias no se opere; mientras los Estados no adopten un régimen impositivo uniforme en lo que mira a sus fuentes de ingresos, el Territorio Nacional estará dividido por tantas fronteras cuantas entidades federativas existen, cuando la tendencia debe ser erigir al país en una sola entidad fiscal, pues sólo así será posible convertirlo en una sola unidad aduanera, en una sola unidad comercial, en una sola unidad económica.

»Ante la iniciativa de reforma constitucional formulada por el Ejecutivo, se presentaron a la Comisión tres caminos: aceptarla, repudiarla o ampliarla. Aceptarla, en atención a que la misma consagra el *statu quo*, haciéndolo extensivo a seis estados de la Unión que no han aceptado aún el sistema de la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados. Repudiarla, por parecer innecesario elevar a la categoría de norma constitucional una práctica que ya está en uso. El tercer camino consistía en aplicar la iniciativa del Ejecutivo y acometer una reforma de fondo en materia tributaria.

»La Comisión estima saludable elevar la práctica corriente a la categoría de norma constitucional, para apartar la posibilidad de que los Estados, por virtud de un acto de soberanía, retiren, en lo futuro, su asentimiento al régimen de tributación uniforme que sobre dichos artículos ha logrado organizar el Gobierno Federal. Se considera recomendable, en una palabra, consolidar la obra realizada y proscribir el peligro de todo retroceso.

»Por ello, en el dictamen de la Comisión se propone que se adicione el artículo 73 constitucional, no ya únicamente en el sentido en que lo sugiere el Ejecutivo, sino de declararse que las contribuciones especiales a que antes me contraje (gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamielles y otros productos de su fermentación, explotación forestal) puedan ser decretadas por el Congreso de la Unión, con exclusión de las legislaturas locales, bien que a base de participaciones a las entidades que integran la Federación.

»Sin embargo, no es ésta la única modificación que proponemos. Hemos pensado que, de limitarse la adición a las “contribuciones especiales” sobre tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamielles y otros productos de su fermentación, explotación forestal, podría crearse un delicado problema en orden a la interpretación de nuestros textos constitucionales.

»Ocurre que la Constitución –como manifestaba a ustedes hace un instante–, tan sólo se ocupa expresamente de reservar a la Federación, los impuestos arancelarios y el de energía eléctrica. No obstante, algunas leyes secundarias como la de petróleo, la de minas, la de vías generales de comunicación, la de instituciones de crédito, la de sociedades de seguros, preceptúan que los impuestos sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre las instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, están reservados exclusivamente a ésta, y sustraen las anteriores materias al régimen tributario de las entidades locales. Ello ha originado que algunos Estados aleguen, apoyándose en el artículo 124 de la Carta Fundamental, que esas disposiciones son inconstitucionales, pues las facultades que no están expresamente concedidas a la Federación se entienden reservadas a la entidad de la Unión, y la Constitución sólo se refiere de modo categórico, a los impuestos aduanales y al de energía eléctrica.

»La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha orientado ciertamente en el sentido de declarar que son exclusivamente federales los impuestos sobre petróleo, minas, sal gema, aguas, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación...

»La Comisión dictaminadora consideró conveniente, en consecuencia, proponer que la adición al artículo 73 constitucional se amplíe en orden a declarar expresamente federales los impuestos sobre los recursos naturales mencionados por los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros y sobre los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Adoptando ese camino, la Comisión creyó eludir las desventajas antes apuntadas, e instaurar

un sistema, hoy por hoy modesto, pero congruente y susceptible de desenvolverse en el futuro: el de la mención expresa, en los textos constitucionales, de los impuestos reservados a la Federación. De aprobarse la reforma constitucional en los términos que sugerimos, nos aventuramos a predecir que no se encontrará resistencia alguna en las legislaturas locales, como que al establecerse la federalidad de determinados impuestos, lo único que se hace es consagrar el *statu quo* existente.

»La Comisión considera saludable recomendar en el dictamen, como lo hace ahora, por mi conducto, que se apruebe la iniciativa del Ejecutivo –adicionada por la propia Comisión, en los términos en que ustedes acaban de escuchar– como un primer paso encaminado a conseguir una reforma de fondo a nuestro sistema tributario. La modificación que proponemos, a pesar de tener mayor amplitud que la que sugiere el Ejecutivo, tiene, ciertamente, un corto alcance. Pero, así y todo, creemos que permitirá enmarcar en la Constitución, en un futuro más o menos próximo, las bases indispensables para resolver todos los problemas conexos a la necesidad de establecer un régimen tributario uniforme en la República. La reforma de fondo a nuestro sistema fiscal, tendrá que hacerse delimitando las competencias tributarias de los estados y la Federación, determinando la participación de los estados en los impuestos federales, así como los arbitrios con que hayan de contar los municipios; reduciendo el número de oficinas exactoras; simplificando, en una palabra, los complejos y viciosos procedimientos en vigor. Estamos seguros de que algún día tendrá que hacerse una reforma de esa naturaleza. Hoy, por hoy, no estamos en aptitud de acometerla, ni recomendarla. De ahí nuestra abstención. De ahí que circunscribamos nuestro dictamen a una adición al artículo 73 constitucional, de una fracción, en la que se mencionen como expresamente reservados a la Federación, los siguientes impuestos:

»Primero. Los arancelarios. Esta norma la contiene ya la Constitución en su artículo 73, fracción IX. Lo único que proponemos, es agruparla con otras reglas sobre materia tributaria, de que se ocupará la fracción XXIX del propio artículo 73.

»Segundo. Sugerimos, después, que sólo el Congreso de la Unión quede facultado para establecer impuestos sobre los recursos naturales que especifican los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional, y que son los del dominio de la Nación: aguas de jurisdicción federal, minerales, petróleo, sal gema, etcétera.

»Tercero. *Proponemos enseguida que las actividades de las instituciones bancarias y de las empresas de seguros, queden sometidas exclusivamente al régimen tributario de la Federación. Esta regla no es nueva: se contiene ya en la legislación secundaria. Es más, conviene agregar que hasta la*

fecha, los Estados se han abstenido de gravar las actividades de las instituciones de crédito y de seguros.

»Cuarto. Lo propio podemos decir, bien que con algunas excepciones que no alteran la existencia de la regla general, con referencia a los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación...

»Si elevamos pues, a la categoría de preceptos constitucionales, las normas de leyes secundarias sobre aguas, minas, petróleo, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, habremos eliminado, de una vez por todas, las dudas que se presenten en orden así la facultad que tiene la Federación para legislar sobre las anteriores materias, lleve implícita o no su potestad para organizar, con exclusión de los estados y municipios, el régimen tributario que les resulte aplicable.

»Por último, en el inciso quinto de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional en proyecto, sugerimos que se establezca que sólo el Congreso de la Unión está capacitado para decretar impuestos especiales sobre energía eléctrica (esta regla se contiene ya en la fracción X del propio proyecto); sobre producción y consumo de tabacos labrados (esto es, se acepta íntegramente la iniciativa del Ejecutivo); y sobre cerillos y fósforos, aguamiel, gasolina y explotación forestal. Finalmente, se estatuye que en el rendimiento de esas contribuciones especiales, participarán las entidades de la Unión en la proporción que la ley determine.

»En tales circunstancias, insisto en los puntos de vista que se sostienen en el dictamen, y pido a la Asamblea, se sirva aprobarlo, en los términos en que la Comisión lo presentó».

Como vimos en la transcripción de la defensa del Dictamen, lo que el Constituyente Permanente quiso reservar para que fuera gravado únicamente por la Federación, son las actividades relacionadas con su objeto social, no así las demás que llevara a cabo, como por ejemplo, las desarrolladas en su calidad de patrón o empleador. Ello queda comprobado con la manifestación hecha en el dictamen de referencia ya que en este importantísimo documento se reconoce expresamente que esta regla, es decir, la de gravar las actividades de las Instituciones Bancarias y las Empresas de Seguros, por parte de la Federación, no es nueva, ya que se contiene en la legislación secundaria, y precisamente la legislación secundaria se refiere a las actividades propias del

objeto social de estas empresas. Por lo tanto, el legislador *sí hace, para usar las mismas palabras que la jurisprudencia del tribunal citado, distingo acerca de las actividades que la Federación puede gravar en forma exclusiva.*

Sin conocer lo anterior, pudiera pensarse, como afirma la jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que más adelante se analiza, que el legislador, efectivamente, no hizo ningún distingo acerca de las actividades desarrolladas por las Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguro, y que en consecuencia todas ellas quedaban reservadas para ser gravadas en forma exclusiva por la Federación Sin embargo, nada hay más apartado de la realidad que esta apreciación.

Más aún, este criterio ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas jurisprudencias; por ejemplo, en la jurisprudencia transcrita en este mismo estudio referida a la interpretación histórica que utilizó este Órgano Colegiado para sostener la no exclusividad de la Federación en materia de comercio, en su parte final es tajante al señalar que «la facultad exclusiva del Congreso Federal para legislar tributariamente en materia de seguros encuentra su fundamento en la fracción XXIX, inciso 3, del artículo 73, en relación con la Ley General de Instituciones de Seguro»; la cual, como señalamos, especifica las actividades de estas empresas relacionadas con su objeto social.

En páginas anteriores señalamos que las empresas demandadas ofrecían la jurisprudencia del Pleno en la Suprema Corte de Justicia, visible en el informe de 1963, amparo en revisión 4939/62, para justificar algunas de sus afirmaciones; indicamos también que la misma operaba en su contra, ya que de la lectura de la misma se desprende con toda claridad que el más alto tribunal estableció que «los estados están impedidos para imponer contribuciones de cualquier especie, sobre los actos realizados por las empresas dedicadas a generar energía eléctrica, *cuando tales actos estén relacionados con el desarrollo de su objeto social*».

En tal virtud, resulta innegable que tanto el Poder Legislativo como el Judicial coinciden en señalar que lo que está reservado en forma exclusiva para ser gravado por la Federación, tratándose de Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguro, son sus actividades relacionadas con su objeto social, pudiendo legalmente las Entidades Federativas gravar otro tipo de ellas, como en el caso lo constituye el pago en dinero o en especie que se hace por el trabajo personal subordinado.

Efectivamente, por voluntad expresa del legislador, algunas fuentes económicas quedan reservadas al exclusivo gravamen y regulación de la Federación. Tal es el caso del comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 Constitucional; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal producción y consumo de cervezas, inversión extranjera; transferencia de tecnología; radio y televisión; etcétera.

En efecto, interpretación armónica de las disposiciones constitucionales permite concluir que nuestro régimen fiscal fija:

«... un sistema de concurrencia entre la Federación y los estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibiciones a los Estados»¹⁰.

Así, la delimitación radical de competencia entre la Federación y estados que pretenden las empresas para el establecimiento de contribuciones y tomando en cuenta única y exclusivamente al sujeto (instituciones de crédito o sociedades de seguros), es errónea, toda vez que con ello se desconoce que el sistema tributario de delimitación de competencias

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, **Derecho Financiero**, Ed. Porrúa, S.A., México 1990, p.231.

se constituye tomando en cuenta determinadas materias que se reparten entre ambas esferas de gobierno, lo cual ha sido reconocido tanto doctrinal como jurisprudencialmente por nuestro máximo Tribunal de Justicia.

Ciertamente, sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Jurisprudencia, que se encuentra publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Tribunal Pleno, Volumen I, pp. 163 y 164, ha dicho:

«IMPUESTO. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. *Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia Federal y la Estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes:*

- a) *Concurrencia contributiva de la Federación y de los estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124);*
- b) *Limitación a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta que determina materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y*
- c) *Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VIII; y 118)».*

De la jurisprudencia referida, se advierte lo siguiente:

- a) El sistema constitucional en materia fiscal es complejo y no de simple delimitación radical de competencia federal y estatal.
- b) Las reglas del sistema son:
 - * Concurrencia entre Federación y estados para gravar fuentes de ingresos.
 - * Reserva expresa y concreta de la Federación sobre materias determinadas.

- * Restricción a la potestad tributaria de los estados.
- * *El establecimiento de contribuciones recae sobre fuentes gravables en materias determinadas.*

Consecuentemente es inaceptable que la reserva expresa y concreta que se establece para la Federación, recaiga sobre sujetos como son las instituciones de crédito y las sociedades de seguros, pues de acuerdo con la interpretación armónica y sistemática que ha dado la Suprema Corte a los preceptos constitucionales y en específico a la fracción XXIX del artículo 73, se refiere a las materias bancarias y de seguros.

Sin embargo, la Constitución no reserva en forma exclusiva para ser gravadas por la Federación las remuneraciones en dinero o en especie por el trabajo personal y subordinado, ya que puede hacerse concurrentemente por la Federación y por los estados. En otras palabras, el objeto constitutivo del impuesto sobre nóminas, es decir, los egresos de las personas físicas y morales que realicen pagos a personas o terceros que estén bajo su subordinación o dependencia, *no es materia que esté reservada en forma exclusiva para el gravamen de la Federación.*

Ahora bien, si el argumento de las empresas consiste en que con el impuesto sobre nóminas se está gravando a las Sociedades de Seguros como tales, y no por el hecho de ser patronas o empleadoras, el mismo es totalmente erróneo, en virtud de que, como ha quedado plenamente establecido por la Suprema Corte de Justicia, el objeto de esta contribución son las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue, que lleve a cabo cualquier persona que realice esta actividad en el Distrito Federal; es decir, el objeto no son las actividades de las Instituciones Bancarias ni de las Sociedades de Seguros relacionadas con su objeto social, ni mucho menos se puede considerar que el sujeto de esta contribución sean dichas empresas en forma particular, sino que lo son, por el hecho de ser patronas o empleadoras que erogan determinadas cantidades para pagar los servicios subordinados que les son prestados.

Es por demás manifiesto, que con el impuesto sobre nóminas no se está gravando a las Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros, como tampoco a sus actividades, relacionadas con su objeto social. De igual forma, con esta contribución no se imponen cargas tributarias a la industria eléctrica, petrolera, minera, de radio y televisión, ni ninguna otra cuyo gravamen se encuentra reservado en exclusiva a la Federación. Esta aserción encuentra un importante fundamento en las siguientes jurisprudencias:

«IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. DECRETOS NÚMEROS 429-79-3-16 P.E. Y 430 79-4-16 P.E. DEL CONGRESO DEL ESTADO DE CHIHUAHUA. NO INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN. Es cierto que el artículo 73 de la Constitución Federal, en su fracción X, dispone que es facultad del Congreso de la Unión expedir las leyes sobre minería y establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27 de la propia Constitución, dentro de los cuales se encuentran los minerales; pero no menos cierto es que de conformidad con la fracción XXIX del precepto constitucional aludido, que es la que regula las materias sobre las cuales la Federación puede decretar impuestos únicamente, con exclusión de los Estados, no queda comprendido el impuesto sobre nóminas, que se refieren los decretos números 429-79-3-16 P.E. y 430-79-4-16 P.E. del Congreso del Estado de Chihuahua, ya que como se aprecia de los propios decretos en cuestión, el objeto de dicho impuesto lo es los egresos en efectivo o en especie que habitual o accidentalmente se realicen por concepto de remuneración del trabajo personal, prestado bajo la subordinación de un patrón, siempre y cuando se generen dentro del territorio del Estado o lo perciban personas domiciliadas en el mismo (artículo 166 Código Fiscal del Estado de Chihuahua) y asimismo, los sujetos del citado impuesto lo son las personas físicas, las morales o las unidades económicas que realicen por pagos a personas o terceros que estén bajo su subordinación o dependencia, y por la misma razón no puede estimarse que en dicho impuesto se establezcan contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de dicho recurso natural, ya que para que ello aconteciera se haría necesario que el objeto de la ley fuera precisamente ése, y como el objeto del impuesto es completamente distinto, debe concluirse que el Congreso del Estado de Chihuahua, en los decretos impugnados, no legisla en materia minera ni establece contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de dicho recurso, y como consecuencia, tampoco invade la esfera de competencia de la Federación»¹¹.

¹¹ Séptima Época, primera parte, vols. 151-156, p.71A. R. 411/80. Minera San Francisco del Oro, S.A. de C.V., 13 de octubre de 1981. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Gloria León Orantes.

«NÓMINAS. IMPUESTO SOBRE. LOS ARTÍCULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO CONSTITUYEN INVASIÓN DE ESFERAS, PORQUE NO GRAVAN NINGÚN ASPECTO DE LA INDUSTRIA DE LA RADIO Y TELEVISIÓN. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que establecen el Impuesto sobre Nóminas, no constituyen invasión de esferas porque no gravan ningún aspecto de la industria de la radio y televisión. En efecto, el artículo 45-G, de la Ley de referencia establece que se encuentran obligadas al pago del Impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y morales que en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se le otorgue. Igualmente establece que, para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral. De lo anterior se advierte que el objeto del impuesto reclamado son las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo persona subordinado. De ello no se sigue que los artículos mencionados graven algún aspecto de la industria de la radio y la televisión, puesto que de conformidad con el artículo 3º de la Ley Federal de Radio y Televisión, dicha industria comprende el aprovechamiento de las ondas electromagnéticas, mediante la instalación, funcionamiento y operación de estaciones radiodifusoras por los sistemas de modulación, amplitud o frecuencia, televisión, facsímil o cualquier otro procedimiento técnico posible. Además cabe destacar que en los casos en que los hechos generadores de las actividades que contempla el artículo 73 fracción XXIX, de la Constitución, sino que su objeto es diferente a lo que establece el precepto Constitucional invocado, no hay impedimento legal para que las entidades federativas, o del Departamento del Distrito Federal los puedan establecer»¹².

«REMUNERACIÓN DEL TRABAJO PERSONAL, IMPUESTO SOBRE EL DECRETO NÚMERO 200 DEL ESTADO DE SINALOA QUE LO ESTABLECE, NO VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, POR SER CONCURRENTES CON EL QUE FIJA LA FEDERACIÓN. No se viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución por el hecho de que la Federación, cobre el impuesto sobre la renta y el Decreto Número 200 del Congreso del Estado de Sinaloa, que contiene la Ley General de Hacienda de la entidad, grave el trabajo personal pues ello no implica, por sí mismo, que el impuesto de que se trata sea desproporcionado e inequitativo, pues puede gravarse concurrentemente por la

¹² Visible en el **Semanario Judicial de la Federación**. Octava Época, tomo VIII, noviembre de 1991, p.5.

Federación y un estado el ingreso y eso no significa que el gravamen no tenga los atributos de proporcionalidad y equidad, lo que, ciertamente, debe probarse. Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 70, p. 29 A.R. 1006/63. Alicia López de Cubedo. 22 de Octubre de 1974. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Ramón Cañedo Aldrete».

Por lo expuesto, podemos afirmar con toda certeza, que efectivamente como señalan las empresas, la Constitución reserva algunas fuentes económicas al gravamen y regulación exclusiva de la Federación; no obstante, entre ellas no se encuentran las erogaciones al trabajo personal subordinado, o sea, no es facultad exclusiva de la Federación establecer impuestos que, como el de nóminas, graven al trabajo personal subordinado, por lo que este argumento carece de absoluta validez.

Por otro lado, en virtud de que las empresas citadas basan su petición única y exclusivamente en la multicitada Jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, a continuación creemos pertinente hacer algunas breves reflexiones sobre la misma.

V. BASES POR LAS QUE RESULTA INAPLICABLE AL CASO LA JURISPRUDENCIA DEL PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, CITADA POR LAS EMPRESAS

Como quedó asentado con anterioridad, dicha jurisprudencia establece:

«III.I.a.10 IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. INSTITUCIONES DE CRÉDITO NO SON SUJETOS DEL ARTÍCULO 48 A 53 DE LA LEY DE HACIENDA DE 1990 DEL ESTADO DE JALISCO. Como el artículo 73 fracción XXIX tercer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone de manera categórica y en términos absolutos, que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer contribuciones a cargo de instituciones de crédito y sociedades de seguros, sin hacer distinción acerca de las actividades que éstos desarrollen, es claro que los estados no pueden asignárseles cargas tributarias, ya que de conformidad con el artículo 124 de la propia Constitución, sólo las facultades no conferidas expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los Estados».

Efectivamente es inaplicable la tesis de jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito con base en las consideraciones siguientes:

- a) Como se demostró, para la formulación de esta tesis, ni siquiera se acudió al método de interpretación sistemática, que como dijimos consiste en interpretar las leyes no en forma aislada, sino como un conjunto de normas jurídicas debidamente unificadas por la finalidad que con ella se trata de realizar. En efecto, en este caso el Tribunal interpretó en forma literal y aislada el punto tercero de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, cuando debió hacerlo no sólo en armonía con la totalidad del artículo sino con otros referidos a la materia tributaria que contiene la propia Carta Magna tal y como lo hizo el Máximo Tribunal en la Tesis de la Jurisprudencia denominada **IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.**

En consecuencia, si dicha jurisprudencia, tomando en cuenta el método señalado, estableció que la facultad impositiva reservada a la Federación es exclusiva en relación a las materias a que se refiere el artículo 73, fracción XXXIX, constitucional y la diversa del Tribunal Colegiado citado no la tomó en cuenta, además de no respetar la obligatoriedad de aquélla, en los términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, es contraria a la misma, razón por lo cual no puede ser obligatoria para los Tribunales de lo Contencioso Administrativo de las entidades federativas, en virtud de que no puede prevalecer sobre una de mayor jerarquía.

- b) En segundo término se estima conveniente, por obvio que resulte, recordar que la jurisprudencia tiene, como señala el eminente maestro Ignacio Burgoa, por lo menos dos finalidades esenciales, a saber: la de interpretar el derecho legislado y la de crear o construir el derecho con ocasión a los casos concretos que se sometan al conocimiento de los Tribunales ¹³.

¹³ **El Juicio de Amparo.** Vigésima cuarta edición. Editorial Porrúa, S.A., México 1988, p.819.

En este sentido, se puede afirmar, que la jurisprudencia no entraña ni significa simplemente la mera función aplicativa de las normas jurídicas generales a los casos concretos, sino la investigación histórica, la evaluación sistemática y la ponderación, incluso científica, de dichas normas, con el objeto de descubrir y desentrañar su verdadero y auténtico sentido, surgiendo así un nuevo orden jurídico, cuando la ley escrita adolece de deficiencias, omisiones, imprecisiones o lagunas.

Dentro de este contexto, la jurisprudencia, además de ser fuente formal del derecho, es también material, dado que sus funciones de confirmar, suplir e interpretar la ley, conduce a desentrañar el espíritu de la misma, aportando al derecho el significado original de la Ley. De igual manera es fuente interpretativa, ya que al desentrañar el significado de todas las formas jurídicas posibles, define el espíritu del legislador, es decir, su verdadera voluntad.

Asimismo, es de explorado derecho que cuando una cierta jurisprudencia no responde fielmente a la razón de la ley, cuando no extrae el contenido más íntimo de la norma, sino que la contraviene, se puede afirmar que la misma carece de justificación y de validez deontológicas.

En el presente caso, la formación de la jurisprudencia referida, no se orientó por el camino de la investigación, de la evaluación, ni de la ponderación de la norma. Tampoco buscó desentrañar el verdadero sentido del inciso tercero, fracción XXIX, del artículo 73, menos aún trató de encontrar su verdadero significado, a través de cualquiera de los métodos de interpretación señalados en este estudio, a fin de conocer la real voluntad del legislador; simple y sencillamente se circunscribió a la literalidad de la norma.

Además de lo anterior, como ya se mencionó, es una jurisprudencia que no sólo se aparta de aquélla emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sino que la contraría frontalmente. En efecto, mientras que el más alto Tribunal señala que el impuesto sobre nóminas contenido en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal tiene como sujeto de este impuesto a las personas físicas y morales que, en el Distrito

Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, y que por lo tanto coloca en un plano de igualdad a todos los sujetos pasivos del impuesto, en congruencia con el principio de equidad tributaria, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, dispone que los Estados, entre ellos el Distrito Federal como Entidad Federativa, no pueden asignarles cargas tributarias a las instituciones de crédito, es decir, segregó a dichas instituciones como sujeto de este impuesto.

De igual forma, en tanto la Suprema Corte establece en diversas jurisprudencias que las Entidades Federativas no pueden gravar los actos relacionados con el objeto social de las empresas a que se refiere el artículo 73 en su fracción XXIX, dicho Tribunal indica que el mencionado numeral, en tratándose de instituciones de crédito, no hace distingo acerca de las actividades que éstas desarrollan.

- c) Por otra parte, esta jurisprudencia interpreta erróneamente la norma constitucional en virtud de que mientras la comisión dictaminadora de la iniciativa del Ejecutivo Federal señala con toda claridad que lo que queda reservado para ser gravado por la Federación son las actividades de las instituciones de crédito y las sociedades de seguro, como vimos, relacionadas con su objeto social, aquélla indica que el artículo 73, fracción XXIX, inciso 3, dispone de manera categórica y en términos absolutos que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer contribuciones a cargo de estas empresas, sin hacer distingo acerca de las actividades que desarrollen.

Como quedó de manifiesto, el Constituyente Permanente, cuando propuso esta reforma, que no propuso en su origen el Ejecutivo en su iniciativa, estaba pensando claramente en las actividades que regulaba la ley secundaria, es decir, las relacionadas con su objeto social. Dicho Constituyente jamás pensó en que si las instituciones de crédito o las sociedades de seguro organizaban una rifa, éstas no deberían de pagar el impuesto correspondiente; tampoco pensó en que si dichas personas morales llevaran a cabo un espectáculo público no pagaran los impuestos. Tampoco estaba en su mente el que si esas empresas

como patrones o empleadores tenían que contratar personal o servicios de terceros, por estas actitudes no pagaran la contribución respectiva.

Es más, podemos afirmar que para la formulación de esta tesis ni siquiera se acudió al método de interpretación sistemática, que como dijimos, consiste en interpretar a las leyes no en forma aislada, sino como un conjunto de normas jurídicas debidamente unificadas por la finalidad que con ellas se trata de realizar. En efecto, en este caso el Tribunal interpretó en forma literal y aislada el punto tercero de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, cuando debió hacerlo no sólo en armonía con la totalidad del artículo, sino con otros referidos a la materia tributaria que contiene la propia Carta Magna.

Por todas estas razones, la jurisprudencia en comentario resulta inatendible e inaplicable; de ahí que en el caso del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, se deba atender a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y a los precedentes por ella formulados, en el sentido de que son sujetos de este impuesto todas aquellas personas que en el Distrito Federal realicen erogaciones en dinero o en especie para remunerar el trabajo personal subordinado, sin excepción, incluyendo aquellas empresas que realicen actividades referidas en el artículo 73, fracción XXIX, ello en atención al artículo 192 de la Ley de Amparo, el cual señala que la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas en tratándose de las que decrete el pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales Administrativos y del Trabajo Locales o Federales.

Por lo que respecta al Tribunal Colegiado correspondiente, en caso de que el asunto llegara al amparo, por las mismas razones no debería confirmar el criterio sostenido en la tesis jurisprudencial en comentario, y remitir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación los autos respectivos a fin de que resuelva lo conducente, esto último en virtud de la notoria contradicción que existe entre estas tesis. Este comentario encuentra su base jurídica en el artículo 196, fracción III, de la referida Ley de Amparo.

- d) Por otra parte, debe señalarse que la jurisprudencia invocada por las empresas también es inaplicable, atendiendo a que los Tribunales Colegiados de Circuito no pueden formar jurisprudencia sobre interpretación de la Constitución, ya que esta materia no es exclusiva de dichos tribunales sino concurrente con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siendo que dichos Colegiados sólo pueden establecer jurisprudencia en los amparos de su competencia, en los términos de los artículos 193 y 197-A de la Ley de Amparo.

En efecto, los Tribunales Colegiados de Circuito sólo tienen facultades para establecer jurisprudencia en las materias que sean de su competencia exclusiva, lo cual excluye la posibilidad de hacerlo cuando las materias sobre las que resuelva sean concurrentes con la competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior significa que si, tratándose de la fracción XXIX artículo 73 de la Constitución General, el máximo Tribunal ya había fijado tesis de jurisprudencia y precedentes, así como respecto de los sujetos y objeto del impuesto sobre nóminas en el Distrito Federal, es evidente que aunque compete a los Tribunales Colegiados de Circuito como a la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretar preceptos de la Constitución, o sea competencia concurrente, los Tribunales Colegiados no pueden formar jurisprudencia en esos casos porque la interpretación de un precepto de la Constitución, no es de su competencia exclusiva, sino de dicha Suprema Corte, como se desprende de las tesis siguientes:

«TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. NO PUEDEN FORMAR JURISPRUDENCIA LAS TESIS SUSTENTADAS EN MATERIA DE LA COMPETENCIA CONCURRENTE EN EL DE LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. El artículo 193 de la Ley de Amparo categóricamente estatuye que la jurisprudencia que establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito “en materia de su competencia exclusiva”, es obligatoria para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común y Tribunales Administrativos, y del Trabajo que funcionen dentro de su jurisdicción territorial, por lo que dichos Tribunales Colegiados de Circuito sólo están en aptitud de integrar jurisprudencia obligatoria para las autoridades que el invocado precepto menciona si la materia respecto de la cual resuelven en 5 ejecutorias en igual sentido, por unanimidad de votos, no interrumpidas por algunas en contrario, es de su exclusiva

competencia, lo que significa que no podrán legalmente integrar jurisprudencia cuando resuelvan acerca de cuestiones que también podrán ser conocidas concurrentemente por la Suprema Corte de Justicia, porque entonces es éste el único Tribunal capacitado para establecer jurisprudencia en las circunstancias previstas por el artículo 192 de la propia Ley»¹⁴.

«TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. NO PUEDEN FORMAR JURISPRUDENCIA LAS TESIS SUSTENTADAS EN MATERIA DE LA COMPETENCIA CONCURRENTES CON LA DE LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. el artículo 193 Bis de la Ley de Amparo categóricamente estatuye que la jurisprudencia que establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito “en materia de su competencia exclusiva” es obligatoria para los mismos Tribunales, así como para los juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del fuero común y Tribunales Administrativos y del Trabajo que funcionen dentro de su jurisdicción territorial, por lo que dichos Tribunales Colegiados de Circuito sólo están en aptitud de integrar jurisprudencia obligatoria para las autoridades que el invocado precepto menciona, si la materia respecto de la cual resuelven en cinco ejecutorias en igual sentido, por unanimidad de votos, no interrumpidas por alguna en contrario es de su exclusiva competencia, lo que significa que no podrán legalmente integrar jurisprudencia cuando resuelvan acerca de cuestiones que también pueden ser conocidas concurrentemente por la Suprema Corte de Justicia, porque entonces es este el único Tribunal capacitado para establecer jurisprudencia en las circunstancias previstas en los artículos 192 y 193 de la propia Ley»¹⁵.

No es óbice para considerar lo anterior el hecho de que el artículo 193 de la Ley de Amparo, por las reformas que se le hicieron en 1987 y en vigor a partir del 15 de enero de 1988, no señale, como lo hacía el texto anterior, que la jurisprudencia de los Tribunales Colegiados *en materia de su competencia* es obligatoria, toda vez que la supresión de dicha expresión no significa que tales Tribunales puedan fijar jurisprudencia sobre cualquier materia, en tanto que la Ley Orgánica del Poder Judicial así como la Ley de Amparo establecen la delimitación de competencias entre los Tribunales Colegiados de Circuito y la

¹⁴ Vols. 193-198, A.R. 11085/84 Vicente Ugalde Arellano. 7 de abril de 1987. Mayoría de 18 votos de los Señores Ministros: López Aparicio, González Martínez. Ponente Jorge Olivera Toro. Secretario: Alfredo Villeda Ayala.

¹⁵ **Séptima Época**, Tercera Parte Vols. 115-120, p. 92 A.R. 1077/78. Tostadores y Molinos de Café Combate, S.A., 5 votos. A.R. 524/78, Perfiles, Metales, Tornillos, Tuercas y Similares, S.A., 5 votos. A.R. 4465/77. Aceros Fresnillo, S.A. 5, votos. Vol. 121-126, p.77. A.R. 466/78. Emilio Martínez Martínez. 5 votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando cuándo corresponden a dichos órganos judiciales las materias de su exclusiva competencia y cuándo tienen competencias concurrentes.

En esta tesitura cabe señalar que el artículo 197-A de la Ley de Amparo, reitera la facultad de los Tribunales Colegiados para establecer jurisprudencia en materias de su exclusiva competencia, y que si bien dicho precepto contempla el trámite que debe seguirse para denunciar y resolver las contradicciones de las tesis de tales tribunales, también lo es que en dicho dispositivo se hace alusión a que la contradicción de tesis sean de las materias de *la competencia exclusiva* de esos órganos jurisdiccionales.

Este criterio también ha sido sostenido por el distinguido maestro Genaro Góngora Pimental, al señalar:

«... el legislador de estas últimas reformas, se olvidó que el artículo 197-A de la Ley de Amparo sí reconoce, expresamente, que los Tribunales Colegiados de Circuito tienen competencia exclusiva...».

Y después de transcribir dicho precepto, el tratadista en comento menciona:

«El precepto se destina a regular el trámite que debe seguirse para denuncias y resolver las contradicciones de los tribunales Colegiados, así como los efectos de esas resoluciones. Si se comprende que dichas contradicciones, por razones de jerarquía y de las materias de su competencia, sólo pueden darse entre las diversas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o entre los diversos Colegiados de Circuito, por separado, sin que tal situación pueda legalmente presentarse entre algunas de estos tribunales y las Salas antes mencionadas, es fácil entender que los Tribunales Colegiados de Circuito sí tienen una competencia exclusiva, aun cuando la Ley de Amparo ya no lo diga en el artículo 193»¹⁶.

En esta medida, es contundente que los Tribunales Colegiados de Circuito no pueden legalmente integrar jurisprudencia cuando resuelvan

¹⁶ **Introducción al Estudio del Juicio de Amparo**, Tercera Ed. ampliada, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990, p.418.

acerca de cuestiones que también puedan ser conocidas de manera concurrente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como es el caso de la interpretación del artículo 73, fracción XXIX, inciso 3º, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto su interpretación la pueden hacer tanto los Colegiados como la Suprema Corte de Justicia, bien sea a través del Pleno o de las Salas, pero los Tribunales Colegiados, por las razones antes señaladas, no pueden fijar jurisprudencia sobre la interpretación que hagan a dicho dispositivo constitucional, tan es así que la interpretación a preceptos constitucionales en definitiva corresponde a nuestro máximo Tribunal de Justicia, al resolver el recurso de revisión que prevé el artículo 84, fracción II, de la Ley de Amparo promovido en contra de las sentencias que dicten los Tribunales Colegiados, cuando en el fallo que éstos hagan verse sobre dicha interpretación.

Por último, en apoyo a la incompetencia que tienen los Tribunales Colegiados de Circuito para establecer jurisprudencia en materias concurrentes con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta conveniente mencionar el criterio del destacado jurista Ignacio Burgoa, quien manifiesta lo siguiente:

«La jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito se extiende a todos los casos que integran su *órbita competencial* exclusiva, pues son las ejecutorias que en ellos pronuncian las que constituyen en los términos ya indicados (artículo 193, primer párrafo).

»Ahora bien, la función jurisprudencial de los citados tribunales se antoja sumamente reducida. (...). Pues bien, los Tribunales Colegiados de Circuito *no tienen facultad para establecer jurisprudencia sobre interpretación de la Constitución, leyes federales y locales y sus reglamentos y tratados internacionales*, toda vez que carecen de la competencia para examinar su inconstitucionalidad, cuestión que incumbe a la Suprema Corte. Por consiguiente, sólo las ejecutorias de los referidos Tribunales Colegiados que versen sobre interpretación de *reglamentos autónomos* o sobre cualquier otra cuestión que no se relacione con el sentido de los ordenamientos específicos señalados, son susceptibles de formar jurisprudencia. En otras palabras, aunque los expresados Tribunales, en ejercicio de sus funciones jurisdiccionales dentro del amparo indirecto o directo, deban interpretar y aplicar la Constitución, las leyes federales y las locales civiles, penales y administrativas o los tratados

internacionales dentro del sistema competencial que tienen asignado en cada uno de dichos tipos procedimentales, las ejecutorias que al respecto pronuncien no pueden constituir jurisprudencia, puesto que la interpretación y aplicación de los referidos ordenamientos *no son atribuciones exclusivas de dichos Tribunales*, toda vez que la Suprema Corte también las tiene en los casos que configuran su competencia»¹⁷.

Por todas estas razones, la jurisprudencia en comentario resulta inatendible e inaplicable; de ahí que los Tribunales de lo Contencioso Administrativo de las entidades federativas, deban atender a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y a los precedentes por ella formulada, en el sentido de que son sujetos de este impuesto todas aquellas personas que realicen erogaciones en dinero o en especie para remunerar el trabajo personal subordinado, sin excepción, incluso de aquellas empresas que realicen actividades referidas en el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, en tanto que el impuesto sobre nóminas no grava esas actividades relacionadas con el objeto social de las mismas.

VI. CONCLUSIONES

Primera. No existe violación al artículo 73, fracción XXIX, inciso 3, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en agravio de las Sociedades Aseguradoras señaladas, ya que sí son sujetos del impuesto sobre nóminas.

Segunda. Las Instituciones de Crédito y las Sociedades de Seguros son sujetos del impuesto sobre nóminas, por el hecho de ser patrones o empleadores, independientemente de su calidad de Sociedades de Seguros.

Tercera. El verdadero sentido del artículo constitucional señalado es que el Congreso tiene facultad para establecer contribuciones sobre las actividades relacionadas con el objeto social de las Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros.

¹⁷ *El Juicio de Amparo*, Trigésima ed. Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, pp.829 y 830.

Cuarta. El objeto del impuesto sobre nóminas, de conformidad con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo constituye las erogaciones en dinero o en especie que en el Distrito Federal realicen las personas físicas y morales por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, y no las Instituciones de Crédito ni las Sociedades de Seguros.

Quinta. El impuesto sobre nóminas, al gravar las erogaciones en dinero o en especie que como remuneración al trabajo personal subordinado realicen las sociedades de seguros, no está gravando de manera alguna a la industria aseguradora, ni a estas instituciones como tales. Ello sólo acontecería cuando se gravaran los actos relacionados con el objeto social de las mismas.

Sexta. La jurisprudencia sobre la cual sustentan su argumentación, se basó única y exclusivamente en una interpretación literal estricta de la norma, no acudió a ningún otro método de interpretación y por lo mismo no logró desentrañar la verdadera intención del Constituyente Permanente.

Séptima. La jurisprudencia referida se aparta de aquella sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contrariándola de manera tajante, y por lo tanto es inatendible tanto para los Tribunales Administrativos como para los demás Colegiados de Circuito.

Octava. La jurisprudencia de referencia tampoco es obligatoria para los tribunales mencionados en tanto que el Colegiado de Circuito que la estableció carece de competencia para hacerlo, en virtud de que versa sobre la interpretación de un precepto constitucional, lo cual le corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.