



Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Dirección de Investigación y Estudios de Posgrado

La inmunidad fiscal del Instituto Mexicano del Seguro Social frente a contribuciones estatales y su relevancia en torno al patrimonio institucional y el impacto social de sus funciones.

Tesis que para optar al grado de
Maestra en Derecho con Terminal en Derecho Fiscal

Presenta

Ana Luisa Izquierdo Ramos

Tutor y Director de Tesis:

Dr. Gabriel Pérez Galmiche

A Dios, forjador de mi camino.

A la memoria de mi padre.

A mi madre, que me acompaña en el camino de la vida.

A Mussy

AGRADECIMIENTOS

El presente trabajo de investigación, no hubiera sido posible sin el amable y valioso apoyo del CONACYT, organismo que tuvo a bien concederme una beca que me permitió dedicarme enteramente a mi investigación.

Agradezco profundamente a mi Director de tesis, el Dr. Gabriel Pérez Galmiche, por sus invaluable aportaciones, paciencia y apoyo generosos durante la elaboración de este trabajo.

Del mismo modo, agradezco a los docentes que me guiaron en el trayecto de la Maestría, en especial (en orden alfabético) a los Doctores Alejandro Gallardo Arroyo, Carlos Villabella Armengol, José Francisco Goldis Ortega, Miguel Ángel Ortiz Cabrera y Raúl Andrade Osorio, por ampliar mis horizontes académico-profesionales y compartir sus vastos conocimientos sin reservas.

No puedo dejar de agradecer asimismo a mis condiscípulos de la terminal en Derecho Fiscal y a los de la Terminal en Derecho Constitucional y Amparo, generación 2016-2018, por enriquecer mi perspectiva personal, académica y profesional y por su gratísima compañía, su alegría y camaradería en esta aventura.

Finalmente, agradezco a mis amigos Tina, Isela, Dante, Lucho e Ivonne, entre muchos más, cuya compañía y cariño incondicional han aliviado mis tropiezos y aumentado mis alegrías.

INDICE

INTRODUCCIÓN	6
1. CAPÍTULO PRIMERO. LA SEGURIDAD SOCIAL Y EL IMSS	15
1.1 Antecedentes.....	15
1.2 Concepto de Seguridad Social.	20
1.3 El Seguro Social.	22
1.4 Principios de la Seguridad Social.	23
1.5 El Instituto Mexicano del Seguro Social.	30
2. CAPÍTULO SEGUNDO. PRECISIONES SOBRE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL Y EL IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL.	35
2.1 Financiamiento de la Seguridad Social: Formas, sujetos, naturaleza de las cuotas.	35
2.2 La Obligación en Materia Tributaria.....	38
2.3 La Razón de ser del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal y sus elementos	42
3. CAPÍTULO TERCERO. EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS EN RELACIÓN CON LA INMUNIDAD FISCAL DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.	51
4. CAPÍTULO CUARTO. INMUNIDAD FISCAL: EXENCIÓN Y NO SUJECCIÓN TRIBUTARIA.	60
4.1 Teoría del “envés” del impuesto.	74
4.2 Teoría de la Legitimación.	75
5. CAPÍTULO QUINTO. EL CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.	77

6. CAPÍTULO SEXTO. HACIA UNA NUEVA VISIÓN.	126
CONCLUSIONES	132
BIBLIOGRAFÍA	135

INTRODUCCIÓN

La presente investigación surge de la inquietud de dilucidar jurídicamente los alcances de la inmunidad fiscal concedida al Instituto Mexicano del Seguro Social - IMSS por sus siglas-, en el artículo 254 de su Ley. Lo anterior toda vez que no ha sido estudiada ni valorada a cabalidad la mencionada figura de dispensa tributaria conferida al Instituto, ni por el Poder Judicial de la Federación, ni por los estudiosos del derecho.

En ese sentido, la presente investigación busca esclarecer si la figura en comento debe o no someterse a la facultad impositiva delegada a los gobiernos estatales, ponderando para ello los elementos que motivaron al legislador a redactar el artículo 254 de marras estipulando que el Instituto Mexicano del Seguro Social, sus dependencias y servicios, no serán sujetos de contribuciones federales, estatales ni municipales, respecto de las facultades que en materia de tributación se confirieron a los Estados de la Unión por virtud del Pacto Federal.

La hipótesis del presente trabajo, es que debe prevalecer la inmunidad fiscal del IMSS frente a contribuciones estatales, por disposición expresa de leyes de grado jerárquico superior y por así requerirlo el ejercicio de sus funciones de superior impacto social en beneficio de millones de derechohabientes.

El tema de investigación es novedoso, ya que, como se verá en apartados subsecuentes, incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue omisa en analizar el fondo de la cuestión sujeta a análisis, desviándose de la Litis sometida a su potestad, situación que motivó la emisión de sendos votos particulares, los cuales a juicio de quien postula, también se quedaron cortos en lo referente a examinar el tema que se sometió al estudio de nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional.

En ese tenor, esta investigación busca aportar una visión de la importancia que reviste la no sujeción de contribuciones que el Legislador estimó pertinente otorgarle al Instituto, en función del impacto que tendría el eventual cobro coactivo de créditos fiscales en el patrimonio y los servicios que brinda el Instituto Mexicano del Seguro Social, enfocados estos últimos en satisfacer las necesidades de 78.8 millones de derechohabientes, según datos de Presidencia de la República, dados a conocer con motivo del 5º año de gobierno del Presidente Peña¹, los cuales representan un importante porcentaje del total de 123.5 millones de mexicanos², según el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) con base en datos del Consejo Nacional de Población (CONAPO).

Para llevar a buen término la presente investigación se emplearon los siguientes métodos y técnicas de investigación:

- **Método Exegético**, realizando un estudio minucioso sobre la letra de las disposiciones legales inherentes al objeto de estudio, tales como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley del Seguro Social y el marco normativo que sustenta las contribuciones en el Estado de Puebla, aplicando elementos históricos, jurídicos, gramaticales y lógicos.
- **Método Hipotético-Deductivo**, partiendo del análisis de normas de carácter general hasta arribar al último eslabón que sustenta tanto la inmunidad fiscal del Instituto Mexicano del Seguro Social, como la facultad impositiva de las Entidades Federativas.
- **Método Dialéctico**, evaluando la hipótesis que se ha formulado, en el sentido de que debe prevalecer la inmunidad fiscal del Instituto Mexicano del Seguro

¹ <https://twitter.com/presidenciamx/status/936731775774183426>, consultado el 18 de enero de 2018.

² Según el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) con base en datos del Consejo Nacional de Población (CONAPO), fuente: <https://www.eleconomista.com.mx/politica/Mexico-cuenta-con-123.5-millones-de-habitantes-20170710-0116.html>, consultado el 18 de enero de 2018.

Social en términos del artículo 254 de su Ley, respecto de argumentos lógico jurídicos en contrario sostenidos por gobiernos estatales y tribunales.

- **Método de análisis de contenido**, se efectuó el análisis objetivo del contenido de diversos ordenamientos a fin de discernir y aplicar su contenido en la presente investigación.

Técnicas:

- **Documental**, lectura de leyes, libros, criterios jurisdiccionales, jurisprudencia, doctrina, etc., que incidan sobre el tema sujeto a investigación, a fin de allegarme los elementos pertinentes que brinden sustento al presente estudio, respecto de la hipótesis sostenida.

En esa tesitura, se observa como problema materia de investigación que los Gobiernos Estatales no han respetado la inmunidad fiscal del IMSS y le han determinado créditos fiscales por contribuciones locales, en particular, por concepto de Impuesto Sobre Nóminas o Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal; ello redundando en menoscabo al patrimonio y servicios que brinda el Instituto y en vía de consecuencia perjudica a los derechohabientes y beneficiarios de programas sociales.

Quien propone la presente tesis, fungió como titular de la Oficina de Juicios Fiscales del Instituto Mexicano del Seguro Social en una Delegación Estatal, durante un período política y operativamente complicado, motivo por el cual pudo conocer de primera mano la problemática planteada en el presente trabajo; la Delegación había sido sujeta al ejercicio de facultades de comprobación por parte del Gobierno del Estado respecto del Impuesto sobre Erogaciones al Trabajo Personal por los ejercicios 2012 y 2013, dando como resultado liquidaciones de cuantía millonaria a cargo del Instituto, que de hacerse efectivas hubieran menoscabado gravemente sus funciones, al rozar los quinientos millones de

pesos. Dichos créditos fiscales se determinaron por no haber enterado la contribución en comento; sin embargo, no es el caso que el Instituto haya sido omiso en cumplir sus obligaciones tributarias; es que conforme a la letra del artículo 254 de la Ley del Seguro Social, *no tiene tales obligaciones*.

En los dos capítulos iniciales de la presente tesis, se procura brindar un panorama que permita ponderar tanto la naturaleza de las funciones ejercidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social como su importancia; a partir del capítulo tercero, se explican los elementos jurídicos que sustentarían indudablemente la inmunidad fiscal del Instituto, comenzando por uno de los puntales de nuestro sistema jurídico: la jerarquía de leyes prevista en nuestra Carta Magna, frente al tema tributario que se pretende imponer por parte de las entidades federativas.

Ahora bien, el tema sujeto a análisis en el presente ejercicio, se abordará a partir de las siguientes teorías:

Teoría de la Estructura Escalonada del Orden Jurídico.

Se debe en primer término a Adolf Julius Merkl y en segundo, a Hans Kelsen. De Merkl, dice Kelsen, en el prólogo de “Los Problemas Capitales de la Teoría Jurídica del Estado”, que:

“El mérito de haber reconocido y representado el orden jurídico como un sistema genético de normas jurídicas que avanzan de forma concreta y por escalones desde la Constitución a través de la ley, la disposición y otros escalones intermedios, hasta llegar al acto jurídico individual de ejecución, le corresponde a Adolf Merkl”³.

3 Mayer, Heinz, *Teoría de una Estructura Escalonada del Orden Jurídico*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, p. 259, (<http://dx.doi.org/10.22201/ifer.24488933e.2005.244.61578>) consultada el 21 de octubre de 2016.

En 1923, Adolf Merkl presentó la Teoría de la Estructura Escalonada del Orden Jurídico, según la cual, el Orden Jurídico es una superposición de normas de diferente nivel. La norma que se encuentra por abajo es inferior con relación a la segunda y, consecuentemente, la norma que está por encima de otra es superior con relación a ésta. La norma que no es inferior a ninguna, es la norma suprema del sistema. Las normas que forman un orden jurídico se presentan, así, en relaciones de supra y subordinación, como una estructura jerárquica de normas jurídicas de diferente grado⁴.

Al conocer mediante la comparación tanto del contenido como de la forma de las ordenanzas la jerarquía de un sistema jurídico, podemos distinguir las ordenanzas de grado superior de las de grado inferior⁵.

En ese tenor, en la Teoría Pura del Derecho, Kelsen afirma que una pluralidad de normas constituye una unidad, un sistema o un orden, cuando su validez reposa, en último análisis, sobre una norma única. Esta norma fundamental es la fuente común de validez de todas las normas pertenecientes a un mismo orden y constituye su unidad⁶.

Asimismo, Kelsen señala que el grado superior del derecho positivo es la Constitución, cuya función esencial es la de designar los órganos encargados de la creación de las normas generales y el procedimiento que deben seguir. Estas normas generales, forman lo que se denomina legislación. La Constitución puede también determinar el contenido de ciertas leyes. También puede prohibir eficazmente las leyes que tengan un determinado contenido. Así, cuando una Constitución moderna establece una lista de derechos individuales básicos, tales como la igualdad ante la ley o la libertad de conciencia, dicha Constitución prohíbe

⁴ Tamayo y Salmorán, Rolando, *Sobre el Sistema Jurídico y su Creación*, México 1976, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Universidad Nacional Autónoma de México, p. 114.

⁵ *Ibíd.* Mayer, Heinz., p. 261.

⁶ Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, 4ª Ed., 9ª Reimpresión, Buenos Aires, Argentina 2009, Eudeba, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Sociedad de Economía Mixta, p. 111.

por ello mismo la sanción de leyes que consagren desigualdades entre los sujetos de derecho o que ataquen alguna de las libertades que les están garantizadas⁷.

En esa tesitura, Heinz Mayer señala que, dentro de los sistemas de escalonamiento del orden jurídico, se encuentra el escalonamiento según la fuerza derogatoria. Las disposiciones de un sistema jurídico se desglosan en este caso teniendo en cuenta la “fuerza” jurídica específica que estas tienen. El concepto de “fuerza” tomado de la naturaleza, en el mundo del derecho significa la capacidad que tiene una disposición de anular a otra. Como esta capacidad es jurídica, sólo podrá ser concebida por el derecho positivo; por lo tanto, la fuerza que tenga una disposición es siempre cuestión de interpretación de las disposiciones jurídico-positivas. Así, la fuerza de una disposición solo puede ser efectiva frente a otras determinadas disposiciones⁸.

La determinación de la fuerza derogatoria de una disposición debe, por tanto, incluir un análisis comparativo. La relación derogatoria de diferentes disposiciones se debe encontrar comparando estas disposiciones u ordenamientos. De esta forma, por ejemplo, una disposición no puede eliminar completamente una ley, pero sí suspender su vigencia⁹.

Lo anteriormente expuesto cobra relevancia en cuanto al tema propuesto, toda vez que se trata de dilucidar la jerarquía que ocuparía la Ley del Seguro Social, en términos de lo dispuesto por el artículo 133 Constitucional y otros numerales, lo cual se explica con detenimiento en los capítulos tercero y cuarto del presente trabajo de investigación.

⁷ *Ibíd.*, Kelsen, Hans, p. 119.

⁸ *Ibíd.* Mayer, Heinz., p. 264, 265.

⁹ *Ídem.*

Teoría Tridimensional del Derecho.

También ha resultado aplicable en la presente investigación, la Teoría Tridimensional del Derecho¹⁰ desarrollada por Miguel Reale, quien la considera concreta y dinámica, toda vez que en ella:

- a) Hecho, valor y norma están siempre presentes y correlacionados en cualquier expresión de la vida jurídica, ya sea estudiada por el filósofo, por el sociólogo del derecho o por el jurista como tal, a diferencia del tridimensionalismo genérico o abstracto que encomienda al filósofo el estudio del valor, al sociólogo el del hecho y al jurista el de la norma.
- b) La correlación entre dichos tres elementos es de naturaleza funcional y dialéctica, dada la implicación-polaridad existente entre hecho y valor, de cuya tensión resulta el momento normativo. Así las cosas, este se muestra como solución superadora e integradora en los límites circunstanciales de lugar y tiempo.
- c) Las diferentes ciencias, destinadas a la investigación del Derecho, no se distinguen unas de otras por distribuirse entre sí hecho valor y norma como si fuesen elementos de algo divisible, sino por el sentido dialéctico de las respectivas investigaciones, aunque esto no impide que se pueda considerar prevalecientemente el momento normativo o el fáctico o el axiológico, pero siempre en función de los otros dos.
- d) La elaboración de una determinada y particular norma de derecho no es mera expresión del arbitrio del poder, ni resulta objetiva y automáticamente de la tensión fáctico-axiológica operante en determinada coyuntura histórico-social, sino que es más bien uno de los momentos culminantes de la experiencia jurídica, en cuyo proceso se inserta positivamente el poder.

¹⁰ Reale, Miguel, *Teoría Tridimensional del Derecho*, España 1997, Editorial Tecnos, S.A., p.72, 75.

- e) La norma y los modelos jurídicos, no pueden ser interpretados con abstracción de los hechos y valores que condicionaron su aparición, ni tampoco de los valores sobrevinientes, así como de la totalidad del ordenamiento en que se inserta.

La teoría tridimensional en comento, resulta aplicable en lo que concierne a esta investigación, puesto que se profundizará en la esencia de los diversos numerales que brindan sustento a la postura sostenida en la hipótesis, toda vez que, si bien es cierto que el legislador fue claro y categórico al redactar, por ejemplo, la letra de los artículos 133 Constitucional y 254 de la Ley del Seguro Social, no lo es menos que, como se desprende de los razonamientos expresados en los párrafos precedentes, la norma está íntimamente ligada a los hechos y valores de la sociedad, mismos que deben ser tutelados por el Estado, al estar condicionado siempre el poder por un conjunto de hechos y valores, en función de los que se emite la opción por una de las soluciones reguladoras posibles, fortaleciéndola con una garantía específica¹¹.

En la especie, el Legislador tomó en plena consideración el mandato constitucional vertido en el artículo 123, fracción XXIX de la Carta Magna para dar pie al nacimiento de la Ley del Seguro Social y su instrumento de materialización, que es el Instituto Mexicano del Seguro Social, para efectos de cristalizar la realización de la seguridad social, misma que representa en sí misma hechos y valores sociales de muy alto rango, que el Estado Mexicano ha puesto bajo su tutela.

Teoría del Positivismo Jurídico.

De igual manera, el tema sujeto a análisis se abordó a partir de uno de los tres aspectos que contempla Norberto Bobbio en la presentación histórica en la Teoría

¹¹ *Ibíd. Reale, Miguel, p.75.*

del Positivismo Jurídico, concerniente a “una ideología sui generis de la justicia”¹², la cual parte de que, como ideología, el positivismo jurídico consiste en atribuir al derecho que es, por el sólo hecho de existir, un valor positivo, independiente de cualquier consideración en torno de su eventual correspondencia a un orden justo o ideal.

Dicha teoría, cobra aplicación en mi tesis, toda vez que de obedecerse la letra de la Ley con el enfoque que plantea Bobbio, tal como la plasmó el legislador, en la especie, en los artículos 133 Constitucional y 254 de la Ley del Seguro Social, no se hubiera generado el problema materia de la presente tesis, esto es, que gobiernos estatales determinaran créditos fiscales al Instituto Mexicano del Seguro Social, haciendo caso omiso de lo dispuesto en el numeral de trato, con el consecuente perjuicio a la colectividad que se generaría al afectar sus recursos.

Por otra parte, en el capítulo cuarto del presente trabajo, se explica con detenimiento que al tema materia de estudio le fueron aplicables dos teorías de la exención tributaria, denominadas ***Teoría del “envés” del impuesto*** y ***Teoría de la Legitimación***.

Finalmente, también se aprovechó la ***Teoría de la Obligación Tributaria***, para dilucidar con mayor amplitud y claridad el problema sujeto a análisis en la presente oportunidad.

¹² García Máynez, Eduardo, *Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo*, 8ª Ed., México 2011, Editorial Fontamara.

CAPÍTULO PRIMERO

LA SEGURIDAD SOCIAL Y EL IMSS

1.1. Antecedentes.

La seguridad social en el mundo tiene como origen la protección de los derechos que derivan de la dignidad de la persona, del ser humano, que debe ser centro del orden civil y social y de todo sistema de desarrollo técnico y económico. De esa dignidad emanan todos los derechos personales y sociales que el Estado tiene que reconocer, promover y garantizar, de forma que el principio de solidaridad asegure la consecución del bien común y el bienestar social de los ciudadanos¹³.

La importancia del derecho a la seguridad social radica en que permite al ser humano alcanzar y preservar su bienestar personal y familiar.

Para que la seguridad social se vea materializada, es menester que sea aplicada por el Estado en un ordenamiento jurídico positivo, preferentemente, de orden Constitucional, Fundamental.

En este orden de ideas, es necesario explicar las diferencias entre garantía individual y garantía social, ya que aunque ambas militen en el rubro de los derechos humanos, no son lo mismo.

La *garantía individual*, implica una relación jurídica entre dos sujetos que son, del lado activo los gobernados y del lado pasivo, el estado y sus autoridades. Por el contrario, la *garantía social* se traduce en un vínculo jurídico existente entre dos clases sociales económicamente diferentes desde una óptica general o

¹³ González Roaro, Benjamín. *La Seguridad Social en el Mundo*, 2a Ed., México 2007, Siglo XXI Editores, p. 13

indeterminada, o entre individuos particulares y determinados pertenecientes a dichas clases¹⁴.

La titularidad de las garantías individuales, se hace extensiva a todo individuo, independientemente de sus condiciones distintivas. Por el contrario, las garantías sociales nacieron como una medida jurídica para preservar a una clase social económicamente inferior y a sus componentes particulares, ya no frente al Estado y sus autoridades como obligados directos, sino ante una clase social más poderosa, pudiente económicamente; por tanto, su titularidad es más restringida que la que corresponde a las garantías individuales. Entonces, las garantías individuales y sociales no se contradicen, sino que son compatibles en cuanto a su existencia simultánea¹⁵.

El primer antecedente mundial en materia de seguridad social, como la conocemos hoy día, se dio en la Alemania de Otto Von Bismarck, no exactamente en un contexto de búsqueda de justicia y protección social por parte del Estado, sino más bien con la finalidad de debilitar la influencia de los grupos socialistas que a la sazón estaban captando simpatías en la clase obrera, grupo primordial para la realización de las ambiciones tedescas de consolidación y crecimiento económico nacional, dando lugar al primer *Estado de Bienestar*¹⁶.

¹⁴ Izquierdo Muciño, Martha Elba, *Garantías Individuales y Sociales*, México 1995, Universidad Autónoma del Estado de México, pp. 66 y 67.

¹⁵ Camacho Solís Julio Ismael, *“La Protección del Derecho Humano a la Salud”*, colaboración dentro del libro *“Derechos Humanos en el Trabajo y la Seguridad Social, Liber Amicorum: en Homenaje al Doctor Jorge Carpizo Mc Gregor”* Coordinadora: Patricia Kurczyn Villalobos, Universidad Nacional autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 703, Primera Edición, México, 2014, p. 47.

¹⁶ Estado de bienestar o Estado benefactor es un concepto de las ciencias políticas y económicas con el que se designa a una propuesta política o modelo general del Estado y de la organización social, según la cual el Estado provee servicios en cumplimiento de los derechos sociales a la totalidad de los habitantes de un país. Para Aleida Hernández Cervantes, el Estado de Bienestar se considera materializador de derechos sociales y económicos debido a la característica de reconocer derechos de los trabajadores, de proporcionar seguros sociales – incluido el de desempleo- y todo un ámbito protector.

La visión y habilidad que caracterizaron al Canciller de Hierro, se vieron reflejadas en sus políticas de seguridad social, ya que resultaban atractivas al pueblo, que de esa manera se cohesionaba al Estado recién formado. Los esquemas de seguridad social implementados por Bismarck, como la atención a la salud en 1883, seguro de accidentes en 1884 y el seguro de invalidez y de vejez en 1889, eran en ese entonces los más eficientes del mundo y, con algunas reformas, todavía subsisten en la Alemania actual.

En Inglaterra, en 1942 a través del Plan de Acción Social de Sir William Beveridge¹⁷, se sentaron las bases de la seguridad social, integrando las distintas formas de protección social que existían en la época, tales como asistencia pública, ahorro individual y colectivo, mutualidades, seguros sociales, servicios médicos y otros.

En este Plan, la solidaridad y articulación estatal, se constituyeron en los elementos esenciales de la seguridad social. La solidaridad como una tarea nacional, que impone sacrificios a los jóvenes respecto de los viejos, a los sanos respecto de los enfermos, a los ocupados respecto de los que se hayan en situación de desempleo, a los vivos respecto a las familias de los fallecidos, a los que no tienen cargas familiares respecto de los que sí las tienen, y la articulación estatal como medio de planificación racional (idealmente) de los seguros y servicios sociales; en ese tenor, es de destacar que la seguridad social deja de serlo, cuando se le despoja de esos elementos fundamentales, que le otorgaron su naturaleza y su razón de ser¹⁸.

En la actualidad existen diversos modelos de seguridad social, pero todos se basan en los modelos de Bismarck y Beveridge. Cabe señalar que una de las diferencias significativas entre ambos modelos, estriba en que el sistema de seguridad bismarckiano es un sistema de clase, que protege al proletariado o

¹⁷ Economista y político británico, recordado por sus aportes a la seguridad social.

¹⁸ Hernández Cervantes, Aleida, *La Seguridad Social en Crisis*, México 2008, Edit. Porrúa, p.XXIII

clase obrera, mientras que el sistema de Beveridge plantea un esquema de seguridad social integral a fin de proteger y asegurar a todos los estratos sociales frente a diversas eventualidades. En nuestro país, el sistema de seguridad social ha intentado desarrollarse con un enfoque híbrido de ambas políticas.

En 1952, la Organización Mundial del Trabajo (OIT) aprobó el Convenio 102, relativo a la norma mínima de la seguridad social, mismo que entró en vigor en octubre de 1961 y que sentó las bases que tomaron muchos países, incluido México, para legislar sobre la materia.

Los orígenes legislativos de la seguridad social mexicana moderna, se remontan a disposiciones de carácter estatal, en los Estados de México y Nuevo León, que en 1904 y 1906, respectivamente, expidieron leyes sobre accidentes de trabajo, con la finalidad expresa de normar las responsabilidades que los empleadores tenían frente a un accidente o deceso de trabajadores a su cargo¹⁹.

Cabe mencionar, que México fue país precursor a nivel mundial en la integración de los derechos sociales a su orden jurídico nacional, con rango Constitucional; ello, a través de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917²⁰, aún vigente. En virtud de ésta Ley Fundamental, se empezó a bosquejar en nuestro país la idea de seguridad social, que finalmente derivó en los seguros sociales.

Al respecto, Ángel Guillermo Ruiz Moreno, dice que “Los nuevos derechos sociales – también llamados “derechos públicos subjetivos colectivos”- constituyeron la gran innovación de la Norma Fundamental en nuestro país, habiendo quedado plasmados en la Constitución Política de los Estados Unidos

¹⁹ Ávila Salcedo Luis F., *“La Seguridad Social y el Instituto Mexicano del Seguro Social”*, México 2007, Editorial Porrúa, p. 97.

²⁰ Ello, incluso antes de la Constitución de Weimar (1919), que es considerada el parteaguas de la seguridad social en Europa.

Mexicanos promulgada el 5 de febrero de 1917, que fue la fulgurante culminación del movimiento revolucionario de principios de siglo (...)”²¹

México, al igual que otros países en América Latina, basó inicialmente su modelo de seguridad social en el sistema Bismarckiano, asentado fundamentalmente en la protección a los trabajadores; en ese sentido, si bien se ha ampliado el modelo a otros sectores, conforme al modelo de Beveridge, no se ha avanzado (y dada la coyuntura actual, difícilmente se avanzará) hacia la universalización de la protección.

En nuestro país, la seguridad social se vio plasmada en el contenido del artículo 123 Constitucional vigente en 1917, sin embargo, la redacción de éste preveía como *facultativos* los seguros sociales que rigen hoy día en nuestro país (y por ende quedó en letra muerta, nunca se materializó); fue hasta 1929, que se modificó dicha redacción en los siguientes términos:

Artículo 123.

(...)

XXIX. Se considera de *utilidad pública* la expedición de la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes y otras con fines análogos.

*Énfasis añadido.

(...)

Así las cosas, la reforma a la letra del numeral de trato, al hacer alusión a la *utilidad pública*, convirtió los seguros sociales en un derecho exigible al poder público y en un derecho social, atendiendo al grupo que se buscó proteger –los

²¹ Citado por Aleida Hernández Cervantes, óp. cit., p. 130.

trabajadores-; para el eminente abogado laboralista Mario de la Cueva, con esta reforma se permitió al legislador establecer los seguros sociales con carácter obligatorio, lo que acusó un evidente progreso en la materia²².

1.2. Concepto de Seguridad Social.

La seguridad social es la herramienta mediante la cual se asegura a los seres humanos el derecho fundamental a la salud, al trabajo, a la vivienda y a una vejez digna²³.

Para Néstor de Buen Lozano, los fines de la seguridad social, son “la preservación de la salud de los beneficiarios y sus asegurados; el mantenimiento ante un acontecimiento adverso, de un nivel económico razonable; la plena reinserción de los sujetos acreedores por la realización de un riesgo en la vida normal mediante rehabilitaciones, prótesis y ortopedia; la educación y la capacitación; el desarrollo de la cultura, del arte y del deporte e inclusive, facilitar el descanso físico y mental”²⁴.

Por su parte, Aleida Hernández Cervantes, en *La Seguridad Social en Crisis*, cita a Gustavo Arce Cano, quien considera la Seguridad Social como “El instrumento jurídico y económico que establece el Estado para abolir la necesidad y garantizar a todo ciudadano el derecho a un ingreso para vivir y a la salud, a través del reparto equitativo de la rentanacional y por medio de prestaciones del Seguro Social, al que contribuyen los patrones, los obreros y el Estado, o alguno de éstos, con subsidios, pensiones y atención facultativa y de servicios sociales, que otorgan de los impuestos las dependencias de aquél, quedando amparados contra

²² *Ibíd. Hernández Cervantes*, p. 131.

²³ *Op. Cit. González Roaro* p.17.

²⁴ Buen Lozano, Néstor de, *Manual de Derecho de la Seguridad Social*, México 2006, UNAM-Porrúa, p. 183.

los riesgos familiares y sociales, principalmente de las contingencias de la falta o insuficiencia de ganancia para su sostenimiento y el de su familia”²⁵.

Al día de hoy, en nuestro país, la seguridad social es²⁶:

- a) Un derecho humano irrenunciable, inalienable e inextinguible;
- b) Un derecho social plenamente exigible, susceptible de ser reclamado incluso por la vía jurisdiccional;
- c) Un sistema articulado e integral de seguros de contingencias vitales previstas en ley para los grupos sociales protegidos, el que contempla prestaciones tanto en dinero como en especie para proteger, en caso de necesidad, los ámbitos de la salud, pensiones y prestaciones sociales del asegurado y/o su núcleo familiar directo dependiente económico; y,
- d) Un servicio público originariamente a cargo del Estado, del cual éste es el único garante primario y final, así en su gestión autorice que intervengan entes privados con afanes de lucro (v.gr: las AFORE).

Jurídicamente, el artículo 2 de la Ley del Seguro Social establece que “la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado (México)”.

²⁵ Op. Cit. *Hernández Cervantes*, p. 35.

²⁶ Ruiz Moreno, Ángel Guillermo, “*Los Principios de la Seguridad Social. Qué son y para qué sirven*” Senado de la República del H. Congreso de la Unión, Comisión de Seguridad Social, en el marco de la Semana Nacional de Seguridad Social. México, D.F., 22 al 25 de Abril de 2013.

Por su parte, el artículo 4 del Ordenamiento en cita, señala que el Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de dicha Ley, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos.

1.3. El Seguro Social.

En principio, el Seguro Social constituye un instrumento de previsión social, cuya cotización se hace a través del aseguramiento por los empleadores a favor de sus trabajadores; la institución se subroga en la responsabilidad originalmente en cabeza de los empleadores, respecto de las posibles y previstas necesidades sociales que puedan sufrir los empleados²⁷.

La doctrina presenta varios criterios para su conceptualización²⁸:

- ❖ **Criterio subjetivo:** El seguro social como instrumento conducido a operar contra la inseguridad de sectores particulares de la sociedad, los económicamente débiles o la inestabilidad de la clase proletaria o también medidas de previsión que protegen a los trabajadores por cuenta ajena.
- ❖ **Criterio objetivo:** Este concepto tiene como eje fundamental el desarrollo de las contingencias sociales, vinculadas a la relación de trabajo o más ampliamente a incluir las extralaborales.
- ❖ **De acuerdo al principio o fundamento:** Destaca la idea del derecho subjetivo, como medio que satisface un derecho de la personalidad o la subsistencia, anteponiéndose al principio mutualista, creado por el Estado, de carácter obligatorio para proteger a los económicamente débiles contra las contingencias que les amenazan.

²⁷ Óp. cit. *Ávila Salcedo*, p.16.

²⁸ *Ibíd.* *Ávila Salcedo*, p. 17.

- ❖ **Criterio Administrativo:** Se constituye el seguro como servicio público que asiste necesidades futuras y aleatorias de un gran número de personas mediante compensación económica.
- ❖ **Especialidad:** Como seguro tiene un régimen jurídico especial, en virtud de imperativos sociales.
- ❖ **Contenido:** Presenta al seguro como una amalgama de seguro privado y de asistencia, de aquél toma su estructura técnica y de ésta el apoyo a los sectores económicamente débiles, acoplando el factor necesidad o contingencia social y las acciones del Estado con la finalidad de luchar contra la marginación, a través de la previsión de riesgos.

A la luz de los conceptos anteriormente descritos, podemos estructurar una definición de seguro social como *el instrumento de realización de la seguridad social dirigido en principio a sectores económicamente débiles de la sociedad, con el fin de combatir las vicisitudes de carácter laboral o extralaboral, creado por el Estado, de carácter obligatorio y que se presta como un servicio público, cuyo ejercicio genera una normatividad específica a fin de combatir las contingencias o riesgos que enfrentan dichos sectores en su salud, integridad física y mental, capacidad laboral, entre otros*²⁹.

1.4. Principios de la Seguridad Social.

El principal medio de la seguridad social es la planificación estatal; su teleología: la protección y justicia social, sus motores: la necesidad y el riesgo, pero además, hay elementos que la hacen inconfundible, con independencia del país de que se trate; dichos elementos son sus principios configuradores, mismos que se procede a enunciar a continuación³⁰:

²⁹ *Ibíd.*

³⁰ *Óp. cit. Hernández Cervantes, p. 37*

- ❖ **Principio de Universalidad:** La Seguridad social, debe amparar a todas las personas comprendidas en el sistema: a los trabajadores, e incluso, excepcionalmente, a los demás ciudadanos en estado de debilidad económica; en un rango ideal, la cobertura se amplía a las familias de los asegurados, contra las contingencias naturales de la vida —sean o no sujetos productivos, lo que incluye a niños y ancianos—, con el objeto de procurar su bienestar.

- ❖ **Principio de Integridad o de Integralidad:** La seguridad social busca la cobertura frente a cualquier contingencia³¹. Implica que el marco jurídico debe establecer normas flexibles, que con la presencia de nuevas necesidades pueda de manera expedita atraerlas y así ser consideradas por las autoridades³².

En términos de desarrollo jurídico, la integridad se proyecta:

- En salud: Comprende normas preventivas, medidas curativas, recuperación y rehabilitación.

- En ayuda familiar, es decir, asignaciones familiares en las que se incluya a los menores de edad, así como a mayores de edad.

- En prestaciones económicas, por vejez, invalidez, supervivencia, por la forma y la cuantía de los beneficios, así como la incorporación como beneficiarios del causante a la viuda o viudo e hijos³³.

En ese orden de ideas, el artículo 11 de la Ley del Seguro social, precisa cuáles contingencias son materia de protección en nuestro país:

³¹ Op. cit. *Hernández Cervantes*, p. 41.

³² Op. cit. *Ávila Salcedo*, p. 29.

³³ *Ibíd.*

- I. Riesgos de trabajo.
- II. Enfermedad y maternidad.
- III. Invalidez y vida.
- IV. Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
- V. Guarderías y prestaciones sociales.

Siguiendo el orden de ideas hasta aquí desarrollado, he de reiterar que los motores de la seguridad social son la necesidad, la contingencia, el riesgo; bajo ese tenor, las eventualidades de retiro y guardería son de reciente adición, y obedecen al ritmo de envejecimiento de la población y a la incorporación de las mujeres a la fuerza laboral, entre otros factores; se ha venido manejando la posibilidad de instaurar un seguro de desempleo en México (USA ya lo tiene), pero esta dinámica, al igual que las demás contingencias se encuentra indisolublemente ligada a la capacidad económica del Estado, que es uno de los puntos torales que motivan la presente tesis; esto es: la seguridad social en México en los últimos tiempos ya no se encuentra específicamente sujeta a las necesidades de quienes tutela, sino que, en el plano de la cruda realidad, se ejerce en función de las condiciones económicas del Estado Mexicano, mismas que, en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, se han visto menoscabadas por diversos factores entre los que destacan la pésima planeación de políticas públicas, los excesos y abusos de la burocracia sindical, la crisis de deuda interna y externa que vive el País actualmente, los cuales incluso han comprometido la viabilidad de las funciones del Instituto en los próximos años. Si dicha viabilidad se ve aún más comprometida por la imposición arbitraria de tributos que, por ministerio de Ley, el Instituto no debe enterar, peligra entonces la institución que –con todo y sus vicios y defectos- constituye el mayor apoyo de clases social y económicamente vulnerables en materia de salud, pensiones y asistencia.

- ❖ **Principio de Solidaridad Social:** La Seguridad Social atañe a la colectividad, aunque el Estado sea quien *de facto* la instrumente; esto es, las cargas económicas que supone el ejercicio de la seguridad social, no deben recaer sobre un solo sector; idealmente, deben repartirse entre la mayor cantidad de sectores e individuos posible.

- ❖ **Principio de Unidad Orgánica.** Busca alcanzar la unificación en materia tanto normativa como administrativa, brindándose el servicio público de seguridad social por órganos especializados creados para tal efecto por el Estado (la figura jurídica más utilizada es la de organismos públicos descentralizados), quien diseña e instrumenta un sistema protector social en base a una legislación-marco que regule con eficacia este derecho social exigible, hasta el punto que se impidan tanto la dispersión de recursos de todo tipo, como la “discrecionalidad” de este servicio público³⁴.

- ❖ **Principio de Obligatoriedad.** Toda vez que el sistema normalmente prevé un régimen obligatorio y otro voluntario, ya sea porque se incurra en alguna de las hipótesis legales de afiliación obligatoria, o bien porque mediante un acto volitivo se asuma dicha obligación — ya que una vez aceptado el régimen, deviene en obligación por voluntad del propio interesado—, lo cierto es que el asegurado queda obligado a contribuir al sistema y, en reciprocidad, el ente público o privado asegurador está obligado a cubrirle las prestaciones en dinero o en especie previstas para cada caso en particular al asegurado o bien a sus dependientes económicos, de ser el caso³⁵.

Al respecto, el artículo 6 de la Ley del Seguro social señala:

Artículo 6. El Seguro Social comprende:

I. El régimen obligatorio, y

³⁴ Op. cit. *Ruiz Moreno*.

³⁵ *Ibíd.*

II. El régimen voluntario.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley en comento expresa los seguros que comprende el régimen obligatorio (riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y guarderías y prestaciones sociales); el artículo 12 nos dice quiénes son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio en los siguientes términos:

Artículo 12. Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I. Las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo³⁶, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones;

II. Los socios de sociedades cooperativas, y

III. Las personas que determine el Ejecutivo Federal a través del Decreto respectivo, bajo los términos y condiciones que señala esta Ley y los reglamentos correspondientes.

³⁶ **Artículo 20 Ley Federal del Trabajo.-** Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos.

Artículo 21 Ley Federal del Trabajo.- Se presumen la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe.

Finalmente en lo que atañe a éste punto, el artículo 13 de la Ley que nos ocupa estipula quienes podrán voluntariamente ser sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio, enunciando a:

I. Los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados;

II. Los trabajadores domésticos;

III. Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios;

IV. Los patronos personas físicas con trabajadores asegurados a su servicio, y

V. Los trabajadores al servicio de las administraciones públicas de la Federación, entidades federativas y municipios que estén excluidas o no comprendidas en otras leyes o decretos como sujetos de seguridad social.

❖ **Principio de Equidad:** La seguridad social debe proporcionar un trato equitativo a todo asegurado, más allá de su condición social o riqueza, desde luego haciéndolo en congruencia con la normativa legal y/o reglamentaria aplicable a cada caso en particular

❖ **Principio de Subsidiariedad.** La subsidiariedad es una forma de compensar el defecto de ingresos, o el exceso de gastos que traen aparejadas las contingencias sociales, pero lo hará de manera relativa, toda vez que sus beneficios no deben cubrir la totalidad de los gastos realizados o de los ingresos que se dejan de percibir³⁷, pero se brindará apoyo para afrontarlos

³⁷ Óp. cit. *Hernández Cervantes*.

de mejor manera con aportes del erario que el propio Estado efectúe para coadyuvar al sostenimiento e instrumentación total de este servicio público originariamente a su cargo, así su financiamiento sea tripartito (empleadores, trabajadores y Estado).

- ❖ **Principio de Sustancialidad.** Implica que las prestaciones contempladas en el marco normativo legal y/o reglamentario, sean sustancialmente las adecuadas para sustituir el ingreso que los asegurados dejan de percibir por causas ajenas a su voluntad, manteniendo temporal o permanentemente sus ingresos y por ende consiguiéndose por el individuo y/o su familia, un nivel de vida adecuado³⁸.
- ❖ **Principio de Igualdad o Uniformidad.** Se encuentra íntimamente relacionado con los Principios de Solidaridad y de Unidad Orgánica analizados en párrafos precedentes, consistiendo en la eliminación de desigualdades entre las personas que deben ser objeto de la prestación, excluyendo así cualquier tipo de discriminación y, a la par, uniformando también los requisitos de espera o de acceso a prestaciones en dinero o en especie, siendo un principio clave en materia del cálculo matemático-actuarial, para alcanzar tanto cotizaciones como beneficios uniformes³⁹.
- ❖ **Principio de Irrenunciabilidad.** No se puede eludir la obligatoriedad de la seguridad social alegando que no se van a usar las prestaciones de ésta; buscar otras formas de previsión privada, no exime a los participantes de la obligación de aportar al sistema.

Adicionalmente a los Principios anteriormente enumerados, encontramos otros dos, que no obstante ser altamente deseables, no se encuentran presentes en muchos de los lineamientos inherentes a seguridad social de los diversos países, incluido México. Dichos principios son:

³⁸ Op. cit. *Ruiz Moreno, Ángel Guillermo*.

³⁹ *Ibíd.*

- ❖ **Principio de Internacionalidad:** Estriba en igualar los derechos de seguridad social tanto a nacionales, como a extranjeros; un ejemplo de lo anterior lo encontramos en el sistema americano de salud, que provee de atención médica y cuidados tanto a las mujeres embarazadas que se encuentren residiendo en el país –incluso de manera ilegal-, como a sus bebés, sin considerar su nacionalidad o estatus migratorio.

- ❖ **Principio de Informalidad:** Las instituciones encargadas de proporcionar las prestaciones de seguridad social deben propiciar instrumentos administrativos, jurídicos, económicos y consecuentes que permitan a las personas aproximarse de manera expedita a la atención ante el surgimiento de una contingencia social⁴⁰.

1.5. El Instituto Mexicano del Seguro Social.

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS por sus siglas), es la institución con mayor presencia en la atención a la salud y en la protección social de los mexicanos desde su fundación en 1943, para ello, combina la investigación y la práctica médica, con la administración de los recursos para el retiro de sus asegurados, para brindar tranquilidad y estabilidad a los trabajadores y sus familias, ante cualquiera de los riesgos especificados en la Ley del Seguro Social. Hoy en día, más de la mitad de la población mexicana, tiene algo que ver con el Instituto, hasta ahora, la más grande en su género en América Latina⁴¹.

En 1921, el presidente Álvaro Obregón emitió el primer indicio de lo que hoy es la Ley del Seguro Social, con la “Ley del Seguro Obrero” y el proyecto presentado ante el Congreso de “Ley de Accidentes Industriales”, ambos ordenamientos buscaban asegurar a los obreros frente a diversos riesgos y nunca nacieron a la

⁴⁰ Op. cit. *Ávila Salcedo*.

⁴¹ <http://www.imss.gob.mx/>, consultado el 12 de mayo de 2017.

vida jurídica, ya que, como se expuso en apartados precedentes, en ese tiempo, la seguridad social era eminentemente facultativa.

La Ley del Seguro Social de 1942, creó el Instituto Mexicano del Seguro Social como un servicio público nacional con carácter obligatorio, sobre la base de una responsabilidad tripartita: Gobierno, empleadores y trabajadores, administrada por el Instituto.

En la exposición de motivos de la Ley en comento, se explicó que “para la organización y administración del sistema se crea una institución de servicio público descentralizado, con personalidad jurídica propia, y libre disposición de su patrimonio”; la preocupación primordial en la exposición de motivos de 1942 se centra en la protección al salario como única fuente de recursos del trabajador. Las prestaciones otorgadas por el seguro social, elevan las condiciones de vida de la clase trabajadora al convertirse en complemento del salario. Esta preocupación se retoma en la Ley de 1973, afirmando el Ejecutivo que “La Seguridad Social es una exigencia económica, pues la redistribución de la riqueza impulsa el crecimiento. Mientras el hombre no disponga de elementos para superar sus limitaciones materiales y culturales, no podrá alcanzar su plena productividad”⁴².

Por su parte, la exposición de motivos de la Ley del Seguro Social de 1995, señala que “para construir el sistema de seguridad social que requieren hoy los mexicanos y que necesitará México en el siglo XXI, es indispensable corregir deficiencias, superar limitaciones y sentar bases sólidas para que la seguridad social sea, en mayor medida, la vía por la cual avancemos hacia la eficacia plena de los derechos sociales”.

Ahora bien, los principios de la Ley del Seguro Social, se desprenden de la iniciativa de 1942, en los siguientes términos⁴³:

⁴² <http://www.dof.gob.mx/>, consultado el 13 de mayo de 2017.

⁴³ Op. cit. Hernández Cervantes, p. 136

- ❖ **Protección al salario:** Como ya se expuso, dado que la única fuente de ingresos de los trabajadores para su subsistencia y la de sus familias, es el salario, se busca complementarlo, otorgando prestaciones al asegurado.
- ❖ **Teoría objetiva del Riesgo:** Considera que los riesgos creados objetivamente por el uso de la maquinaria y equipo que maneja el obrero para llevar a cabo su trabajo, además de todo aquello que es susceptible de paralizar su actividad, afectando su trabajo, incide negativamente en sus posibilidades de adquisición y sostenimiento.
- ❖ **Interés social:** Establece que la implantación de un sistema como el seguro social, destinado a proteger la economía familiar de la clase trabajadora, también y desde el más amplio punto de vista de los intereses de la sociedad, haya plena justificación, porque tiende a evitar que la miseria y la indefensión se ciernan sobre grandes sectores de la población.
- ❖ **Interés público:** La protección impartida por el Instituto Mexicano del Seguro Social es una función de interés público que no puede ser encomendada a empresas privadas, sino que el Estado tiene el deber de intervenir en su establecimiento y desarrollo, porque los riesgos de pérdida de capacidad laboral de los trabajadores, incide en la colectividad entera, al representar un amplio sector de la misma y tener efectos sobre la economía en general.
- ❖ **Aplicación limitada:** El régimen del Instituto Mexicano del Seguro Social no es susceptible de aplicarse en forma general o indeterminada a todos los individuos de la sociedad, sino exclusivamente al sector de los trabajadores que se ubican en lo previsto por el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo.
- ❖ **Servicio Público:** Como en la conservación de la capacidad de trabajo y producción del asalariado no va de por medio sólo su derecho, sino el beneficio de la iniciativa privada y el interés de la colectividad, compete al

Estado encauzar el Seguro Social como un servicio público encomendado a un Instituto descentralizado que, con la aportación estatal, de los patrones y de los trabajadores, sirva para solventar la responsabilidad que le nace de la solidaridad nacional.

- ❖ **Carácter obligatorio.** Debe establecerse la obligatoriedad del Seguro Social, para garantizar la estabilidad y la permanencia del sistema y para extenderlo al mayor número posible de personas que deben quedar comprendidas en él.

Siguiendo ese orden de ideas, el artículo 251 de la Ley del Seguro Social Vigente, estipula las facultades y funciones del Instituto, resultando de particular interés, en relación con lo hasta aquí expuesto, las que a continuación se resaltan:

- ❖ Administrar los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia, adicionales y otros, así como prestar los servicios de beneficio colectivo que señala la Ley del Seguro Social (fracción I);
- ❖ Satisfacer las prestaciones que se establecen en la Ley del Seguro Social (fracción II);
- ❖ Invertir sus fondos de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Seguro Social (fracción III);
- ❖ En general, realizar toda clase de actos jurídicos necesarios para cumplir con sus fines, así como aquéllos que fueren necesarios para la administración de las finanzas institucionales (fracción IV);
- ❖ Establecer unidades médicas, guarderías infantiles, farmacias, velatorios, así como centros de capacitación, deportivos, culturales, vacacionales, de

seguridad social para el bienestar familiar y demás establecimientos para el cumplimiento de los fines que le son propios, sin sujetarse a las condiciones salvo las sanitarias, que fijen las leyes y reglamentos respectivos para empresas privadas, con actividades similares (fracción VI);

- ❖ Recaudar y cobrar las cuotas de los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia y adicionales, los capitales constitutivos, así como sus accesorios legales, percibir los demás recursos del Instituto, y llevar a cabo programas de regularización de pago de cuotas. De igual forma, recaudar y cobrar las cuotas y sus accesorios legales del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez (fracción XII);

Finalmente, el Instituto se constituye como un organismo fiscal autónomo, sujeto al régimen establecido en la Ley del Seguro Social, ejerciendo las atribuciones que la misma le confiere de manera ejecutiva, con autonomía de gestión y técnica, en los ámbitos que la misma Ley regula.

CAPÍTULO SEGUNDO

PRECISIONES SOBRE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL Y EL IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL.

2.1 Financiamiento de la Seguridad Social: Formas, sujetos, naturaleza de las cuotas.

Luis Fernando Ávila Salcedo, en su libro, “La Seguridad Social y el Instituto Mexicano del Seguro Social”, comenta que doctrinariamente existen primordialmente 3 criterios respecto a quienes corresponde pagar la seguridad social:

- a) Financiamiento Tripartita: Los tres sujetos de la producción financian la seguridad social: Estado, empleadores y trabajadores.
- b) Financiamiento Bipartita: Recae en los empleadores y trabajadores; el Estado puede aportar, pero voluntariamente.
- c) Financiamiento “*de solidaridad nacional*”: implica un proceso de aportaciones generales por vía directa o indirecta y que involucra a todos los sectores económicamente activos.

Las dos primeras posturas contemplan una noción limitada de seguridad social enfocada a beneficiarios catalogados como económicamente vulnerables, que viven del salario.

El tercer concepto atañe al financiamiento en su sentido más amplio, como respuesta al principio de universalización, al cual me he referido en el capítulo

precedente; en atención a los principios elementales del Derecho Natural, el hombre tiene derecho a la seguridad social, la cual pasa a ser de un derecho de clase, apoyado en los tres elementos a los que les interesa el tema de la producción, a una prerrogativa y responsabilidad compartida por todos los sectores de la sociedad.

En nuestro país, derivado de las políticas socialistas que inspiraron las Leyes nacidas en el siglo XX y que aún prevalecen en el orden jurídico nacional, la seguridad social se sustenta en el primer tipo de financiamiento: El Estado, el Sector Patronal y los propios trabajadores son quienes tienen a cargo el sostenimiento del sistema.

En ese sentido, doctrinariamente se ha dado a las cuotas de seguridad social el carácter de impuesto⁴⁴, atendiendo a que:

- a) Gravan el salario.
- b) Son un gravamen establecido unilateralmente por el Estado, que de manera obligatoria se aplica a las personas que la ley vincula.

En América Latina, las cuotas de seguridad social se consideran *contribuciones*, con características especiales:

- a) Se trata de prestaciones obligatorias.
- b) No son figuras tradicionales.
- c) Están establecidas a favor de organismos públicos descentralizados.
- d) Es indiferente que estén o no previstas en el presupuesto de egresos.

⁴⁴ Óp. cit. *Ávila Salcedo*, p.68.

En nuestro país, las cuotas de seguridad social se denominan “aportaciones de seguridad social”, son contribuciones, y se encuentran contempladas con tal carácter en el artículo 2º, fracción II del Código Fiscal de la Federación, mismo que se procede a transcribir a continuación para mejor proveer:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

(...)

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

(...)

En este contexto, como hemos visto, en nuestro país las aportaciones de seguridad social no tienen el carácter *voluntario* para los particulares a que aduce la doctrina; son obligatorias y el incumplimiento en el entero de las mismas conlleva sanciones que van desde multas, hasta el fincamiento de créditos fiscales derivados de capitales constitutivos, cédulas de determinación, créditos presuntivos en términos del artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado, entre otros que contemplan la ley de la materia y sus diversos reglamentos.

Lo anterior, tiene su razón de ser en virtud de las consideraciones sociales ya expuestas. En ese tenor resulta incongruente, que a un órgano encargado de allegarse recursos para sostener los servicios de seguridad social a su cargo, se encuentre obligado a devengar esos mismos recursos en el pago de

contribuciones que NO le corresponde efectuar, atendiendo a la naturaleza de sus facultades, atribuciones, funciones, objetivos y fines⁴⁵; pero para entender esto mejor, necesito explicar lo que a continuación se expone.

2.2 La Obligación en Materia Tributaria.

En el presente apartado, me referiré a la noción de *obligación* desde un enfoque eminentemente tributario, ya que, como hemos visto, en nuestro derecho las *aportaciones de seguridad social* se ubican en el rubro de *contribuciones*, y por ende deben analizarse bajo la óptica en comento.

En ese orden de ideas, para mejor proveer me permito comentar que para Flores Zavala, el Derecho Financiero o Derecho Fiscal⁴⁶ es una rama del Derecho Administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público, y puede dividirse en múltiples ramas, entre las que se encuentra el Derecho Tributario, el cual regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los Particulares⁴⁷.

Ahora bien, los diccionarios señalan como sinónimos de la palabra *Finanzas*, de la que toma su nombre el Derecho Financiero, *Hacienda pública*, *Hacienda real*, *Rentas del Estado*, *Tesoro público*, *Erario público*, y otros vocablos. Los tratadistas europeos prefieren el vocablo "hacienda", como expresivo de la actividad financiera del Estado y en España se considera que "constituyen la hacienda pública todas las contribuciones, impuestos, rentas, propiedades, valores y derechos que pertenecen al Estado". Consiguientemente, el estudio de la

⁴⁵ Precisamente, esa es la esencia de la exención parcial de impuestos que prevé el artículo 254 de la Ley del Seguro Social, materia de la presente investigación.

⁴⁶ Flores Zavala considera sinónimos "Derecho Financiero" y "Derecho Fiscal", aunque algunas corrientes consideran la primera acepción más amplia que la segunda, que vendría siendo una rama de aquél, con lo que a su vez el Derecho Tributario vendría siendo una subrama derivada del Derecho Fiscal; Narciso Sánchez Gómez dice que el Derecho Financiero abarca el conjunto de principios legales y doctrinales relativos a los ingresos y egresos del Estado, enfocados a cubrir el gasto público y el Derecho Fiscal le da sustento y vida a los ingresos que percibe el Poder Público por vías de Derecho Público y Privado, constituidos por las contribuciones, aprovechamientos, productos, ingresos derivados de financiamientos y las participaciones; otros tratadistas consideran sinónimos al derecho fiscal y al derecho tributario.

⁴⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 8a Edición, México 1966, Editorial Porrúa, p. 10.

Hacienda debe emprenderse en el cuadro de las doctrinas políticas y jurídicas del Derecho público⁴⁸.

Para Nitti, "las finanzas tienen por objeto investigar las diversas formas o medios por los cuales el Estado o cualquier otro poder local se procuran las riquezas materiales necesarias para su vida y funcionamiento, y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas"⁴⁹. Luego entonces, el Derecho Financiero se ocupará de regir lo concerniente a la obtención y administración de los ingresos y egresos del Estado, siendo a través del Derecho Tributario, que se enfocará exclusivamente a lo que atañe a las contribuciones y cuestiones inherentes a las mismas.

En esa tesitura, Juan Carlos Luqui comenta que el derecho tributario es al derecho financiero lo que el derecho de las obligaciones es en relación al derecho privado, lo que considera emanado de la prevalencia que se le reconoce a la obligación tributaria respecto de las demás instituciones de naturaleza financiera. Para este tratadista, la obligación es al derecho lo que la célula a la biología⁵⁰.

La *obligación tributaria*, es aquella que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante un vínculo jurídico que le constriñe al cumplimiento de una prestación de dar una suma de dinero (en su calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria), como retribución o contraprestación por verse favorecido (el ciudadano) por las seguridades que el Estado le brinda en materia de trabajo, riqueza y libertad, a través de las funciones públicas (defensa, seguridad, justicia) y de los servicios públicos generales (sanidad, higiene, educación); se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento en que se produce el acto o el hecho previsto en la Ley y que le sea imputable; es el fin público lo que da a la obligación tributaria su elemento distintivo respecto de otras obligaciones⁵¹.

⁴⁸ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XII.

⁴⁹ Ídem.

⁵⁰ Luqui, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Buenos Aires, 1989, Ediciones De Palma.

⁵¹ Ídem.

La obligación tributaria contiene, como toda obligación, la idea de vinculación o sujeción, porque liga o ata al deudor. La razón determinante de este ligamen no es de la misma naturaleza jurídica que en otras obligaciones de naturaleza civil o privada, porque el que impone o hace vinculatoria la obligación es el Estado. En ese sentido, la obligación tributaria se encuentra inmersa en la relación tributaria e ineludiblemente sujeta al principio de legalidad, ya que la Ley es la única que puede crear obligaciones tributarias⁵².

Ahora bien, los elementos de la obligación tributaria son los siguientes (no confundir con elementos de la relación jurídica tributaria):

- ❖ Causa: La causa-fuente de la obligación tributaria, es la Ley. La capacidad contributiva (objetiva y subjetiva)⁵³ y los *beneficios generales y particulares* que el Estado presta, son los fundamentos de la causa.
- ❖ Objeto: Es la prestación pecuniaria, el acto que el deudor debe realizar en beneficio del Estado-Fisco, la obligación de enterar una suma de dinero⁵⁴.
- ❖ Prestación: Es la determinación líquida del impuesto; una vez establecida la base imponible y fijado el monto de la prestación que los sujetos pasivos deben cumplir, la obligación está en condiciones de ser exigible.

Cabe mencionar como un bloque suplementario, los *presupuestos de hecho*, que son los elementos a los cuales las Leyes atribuyen la generación del hecho imponible, y se relacionan más con la determinación del impuesto que con el

⁵² Ídem *Luqui*.

⁵³ Para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo con su riqueza neta (aspecto objetivo) y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo) [García Bueno, Marco César, “*El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*”, en AA.VV. *Conceptos de Reforma Fiscal*, México 2002, Universidad Nacional Autónoma de México, pp. 56-57].

⁵⁴ No confundir con el objeto del impuesto, que es la fuente de riqueza.

nacimiento de la obligación, ya que funcionan como medios legales tendientes a favorecer la prestación.

Ahora bien, para Luqui, el término *contribuyente*, se refiere a cualquier tipo de persona (física o moral), obligada al entero de una contribución, *excluyendo a las personas jurídicas de derecho público*, puesto que las relaciones entre estas y el Estado **no son tributarias**, aun cuando entre ellas puedan nacer obligaciones que tengan por objeto prestaciones pecuniarias; en efecto, tales entidades, no pueden constituir sujetos contribuyentes, porque:

- 1) Carecen de capacidad contributiva.
- 2) No son beneficiarias de las ventajas que el Estado ofrece a los particulares; al contrario, son producto e instrumento de esas ventajas y seguridades, en la esfera de competencia correspondiente (en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, nada más y nada menos que servicios de salud y seguridad social).
- 3) Adicionalmente, el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, este constituye un *sujeto activo*⁵⁵ de la relación tributaria, en tanto le corresponde recabar las aportaciones de seguridad social de los sujetos pasivos (patrones y trabajadores), así como administrar los recursos que el Estado canaliza por su conducto para tal fin.

En ese aspecto, como veremos con amplitud en el capítulo quinto de la presente investigación, si bien el Instituto, a primera vista podría contar con capacidad contributiva objetiva, la realidad es que, por el contrario, dicha capacidad se basaría en una fuente de riqueza ficticia, inexistente, dado que el Instituto, carece de capacidad contributiva subjetiva.

⁵⁵ Aquel que por Ley tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la contribución al sujeto pasivo (ciudadano-contribuyente-deudor)

2.3 La Razón de ser del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal y sus elementos.

La potestad tributaria estatal o local, es una atribución legal que por mandato de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pueden ejercitar las Legislaturas Locales, dictando normas jurídicas con carácter general obligatorio e impersonal, para que todas las personas físicas y morales que se encuentren comprendidas dentro de los supuestos normativos, aporten una parte de su riqueza o de sus ingresos para sufragar el gasto público. Lo anterior cobra sustento en lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV, 40, 41 y 116 de nuestra Carta Magna, y deriva de una facultad concurrente⁵⁶, ya que tanto los Estados como la Federación pueden crear los impuestos que crean pertinentes, según la situación específica que se presente.

Ahora bien, el artículo 4 del Código Fiscal del Estado de Puebla estipula que las contribuciones se clasifican en impuestos y derechos, siendo *impuestos* las contribuciones establecidas en la Ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas a los derechos.

En ese tenor, según la Ley de Hacienda del Estado Libre y Soberano de Puebla, nuestro Estado cuenta con el Impuesto sobre Erogaciones al Trabajo Personal⁵⁷, materia del presente análisis, el Impuesto Sobre Servicios de Hospedaje, el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Impuesto Sobre Adquisición de Vehículos Automotores y el Impuesto Estatal sobre Loterías, Sorteos y Concursos⁵⁸ todos ellos se sustentan, entre otros numerales, en el artículo 2 de la Ley de Hacienda del Estado Libre y Soberano de Puebla, el cual estipula que la

⁵⁶ Sánchez Gómez, Narciso, *Los Impuestos y la Deuda Pública*, Primera Edición, México, 2000, Editorial Porrúa, p. 247.

⁵⁷ En otros estados el equivalente de éste impuesto sería el *Impuesto Sobre Nómina*, un tributo de carácter local que grava la realización de pagos de dinero por concepto de remuneraciones al trabajo personal en relación de dependencia.

⁵⁸ La Ley en comento también contempla el Impuesto Estatal sobre la Realización de Juegos con Apuestas y Sorteos, pero los artículos que comprenden el capítulo relativo se encuentran derogados.

Hacienda Pública del Estado se conforma por los ingresos provenientes de Impuestos, entre los cuales se encuentran los ya enunciados.

Así las cosas, por ser uno de los ejes de la presente tesis, vamos a analizar exclusivamente el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, que corresponde al que de manera general en otros estados, se ha denominado Impuesto Sobre Nóminas (ISN, por sus siglas).

El Impuesto Sobre Nóminas existe desde 1963. En sus inicios, fue un impuesto federal creado para sufragar algunos gastos de la educación media y superior, y consideraba dos sujetos simultáneamente; por un lado, a la persona que pagaba remuneraciones por la prestación de un servicio personal y por otro, a la persona que obtenía la remuneración. Después, su destino se eliminó y adicionalmente se liberó la facultad impositiva a las entidades federativas⁵⁹.

Los estados pioneros en imponer esta contribución fueron Baja California, Chihuahua, Hidalgo, el entonces Distrito Federal, Nuevo León, Sonora, Tabasco y Tamaulipas. Posteriormente se fueron agregando más entidades, siendo la última Morelos en el ejercicio 2007, logrando así que en toda la República existiera esta contribución, incluso con diferente denominación, como en el caso de Puebla. Este impuesto va enfocado a las nóminas, esto es, a aquellas erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal derivadas de una relación laboral⁶⁰.

Como dato curioso, es de mencionarse que la mayoría de los tratadistas, contemplan como análogos al Impuesto Sobre Nóminas y al Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, sin embargo, Verónica Luis Mojica, Gerente de Auditoría, Sueldos y Beneficios de Deloitte, Galaz, Yamazaki,

⁵⁹ Hinojosa Cruz, Adriana Verónica y Rivas Olmedo, Eduardo, *El Impuesto Sobre Nóminas en Nuevo León: Fundamento para una iniciativa de reforma a través de su análisis sustantivo*, Ponencia en el XX Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, 7, 8 y 9 de Octubre de 2015, UANL-UNAM.

⁶⁰ Luis Mojica, Verónica, <https://veritasonline.com.mx/impuesto-sobre-nominas-los-matices-de-la-retencion/> , consultado el 10 de junio de 2017.

Ruiz Urquiza, S.C., opina que son diferentes, ya que el primero es un impuesto estatal que obliga a las personas físicas o morales, en cuyo carácter de patrones realicen pagos por conceptos de remuneraciones a sus trabajadores, esto es, busca gravar los pagos en efectivo por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado (trabajadores con relación de dependencia), como los sueldos y salarios, tiempo extraordinario, bonos y primas, entre otros. Por tal razón, la mayoría de los estados le ha denominado Impuesto Sobre Nóminas; por su parte, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal se enfoca a una relación de trabajo, lo que podría interpretarse como cualquier servicio personal que le sea prestado a la compañía, es decir, no solo se enfoca a los trabajadores, sino que podría incluir a cualquier otra persona física o moral que le dé un servicio a la compañía, como el servicio de vigilancia, mantenimiento, seguridad, mensajería, jardinería y plomería, por lo que su objetivo final es que el Estado obtenga el ingreso mediante este impuesto por aquellas personas que están trabajando físicamente dentro del territorio de la entidad, independientemente de quién sea el patrón de esas personas, es decir, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal gravaría un sector más amplio que el Impuesto Sobre Nóminas ⁶¹.

Ahora bien, en la especie, la contribución que nos ocupa –el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal-, tiene las siguientes características destacadas⁶²:

- ✓ Es un impuesto al capital, constituido por las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado.
- ✓ Es un impuesto real, toda vez que el legislador no toma en consideración las condiciones económicas del sujeto pasivo, sino más bien, el hecho generador del gravamen.

⁶¹ Ídem.

⁶² Op. Cit. *Sánchez Gómez*, p. 254

- ✓ Para Narciso Sánchez Gómez, es un impuesto directo, en razón de que no puede ser trasladable a terceras personas, siendo el sujeto pasivo principal o directo, la persona que realiza las erogaciones por concepto de pago de sueldos o salarios a favor de sus trabajadores; para Adriana Verónica Hinojosa Cruz, y Eduardo Rivas Olmedo, por el contrario, se clasifica como un impuesto indirecto; ellos consideran que sería un impuesto directo, si el monto del impuesto se le descontara del sueldo al empleado equiparándose a un impuesto al rendimiento o a la renta, pero este no es el caso, ya que el sujeto que soporta la carga impositiva es el empleador.

En ese sentido, el artículo 9 de Ley de Hacienda del Estado Libre y Soberano de Puebla indica que son *sujetos* del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, las personas físicas y morales que realicen las erogaciones (*objeto* del impuesto) a que se refiere el artículo 10, es decir, las erogaciones que se realicen en territorio del Estado de Puebla por concepto de:

I.- Los pagos y remuneraciones por servicios personales subordinados a un patrón, que se realicen por concepto de a) Cuota Diaria; b) Gratificaciones; c) Percepciones; d) Alimentación; e) Habitación; f) Primas; g) Comisiones; h) Prestaciones en especie; i) Cualquier otra contraprestación que se entregue al trabajador por sus servicios, de naturaleza análoga a las antes citadas;

II.- Los rendimientos y anticipos que reciban los miembros de las sociedades cooperativas, así como los anticipos que reciban los miembros de las sociedades y asociaciones civiles;

III.- Las remuneraciones por servicios personales independientes pagadas a miembros de consejos directivos, de vigilancia,

consultivos o de cualquier otra índole; comisarios, administradores y gerentes generales;

IV.- Los honorarios a personas físicas que presten servicios preponderantemente a un prestatario.

V.- Los honorarios que perciben las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que prestan servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por asimilar sus ingresos a salarios.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley en comento, señala que la *base* de este impuesto, es el monto total de las erogaciones mencionadas.

Asimismo, conforme a la Ley de Ingresos del Estado, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, se pagó durante los ejercicios 2012 y 2013, aplicando a la base a que se refiere la Ley de Hacienda del Estado Libre y Soberano de Puebla, la tasa del .3%.

- ✓ Es un impuesto discutible desde los puntos de vista de las máximas de proporcionalidad y equidad, toda vez que por un lado, no se respetan ni se protegen las condiciones económicas del sujeto pasivo, obligándosele en cambio, a sufragar el gasto público por el simple hecho de realizar erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado.
- ✓ Conlleva fines netamente fiscales, tendentes a reunir fondos para cubrir el gasto público local.

Por otro lado, el artículo 17 de la ya mencionada Ley de Hacienda, señala que la contribución que nos ocupa no se causará en ciertos y determinados casos, de la siguiente manera:

“No causan el impuesto a que se refiere este Capítulo, las erogaciones que se realicen por concepto de:

I.- Indemnización por riesgos o enfermedades profesionales que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos;

II.- Jubilación y pensiones, en caso de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;

III.- Gastos funerarios;

IV.- Erogaciones a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, cubiertas por instituciones que agrupen a empresarios;

V.- Contraprestaciones a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, cubiertas por organizaciones políticas debidamente registradas conforme a la Ley de la materia;

VI.- Erogaciones a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, cubiertas por instituciones de asistencia o beneficencia, autorizadas conforme a la Ley de la materia, siempre y cuando sus servicios sean otorgados totalmente en forma gratuita;

VII.- Erogaciones a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, cubiertas a trabajadores domésticos.

VIII.- Indemnizaciones por finiquito, rescisión, terminación anticipada de relaciones laborales o cualquier otra de naturaleza análoga que hubiere tenido su origen en la prestación de servicios personales subordinados a un patrón y que sea otorgada conforme a las leyes o contratos de trabajo respectivos; y

IX.- Erogaciones a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, cubiertas por las asociaciones religiosas, legalmente constituidas conforme a la Ley de la materia”.

Cabe mencionar, que por ejemplo, en el caso de las determinaciones presuntivas efectuadas a la Delegación Puebla del Instituto Mexicano del Seguro Social por parte del Gobierno del Estado de Puebla en los ejercicios 2012 y 2013, se gravaron conceptos que el numeral de trato contempla como exentos, tales como jubilaciones, pensiones, indemnizaciones por finiquitos, rescisiones, entre otros.

Me gustaría aterrizar que, según se desprende de los numerales de trato, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, es un impuesto que grava el gasto en sueldos, en otras palabras, grava el consumo de mano de obra.

Ahora bien, tanto el Impuesto Sobre Nóminas como el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, se han erigido como alternativa de financiamiento para las entidades federativas, en respuesta a presuntas inequidades en el sistema de participaciones federales derivado de la Coordinación Fiscal, para compensar la desaparición o disminución de otros impuestos, como la Tenencia, que les fue cedida en 2012.

En esa tesitura, algunos estados han especificado que los ingresos que se obtengan derivados de la recaudación del Impuesto Sobre Nóminas o Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, serían invertidos en

educación, otros en seguridad pública o en gastos de orientación más o menos social; sin embargo, en el caso concreto de Puebla, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal por los ejercicios 2012 y 2013, no se destinó, al menos fehacientemente, a ninguna causa parecida.

Al respecto, el diario Reforma⁶³ reveló en 2016, con base en la copia del contrato respectivo que dicho medio tenía en su poder, que el Gobierno de Puebla se comprometió a enviar todos los ingresos derivados del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal que obtuviera su Administración, y lo que recauden los gobiernos que le sigan por un período de 50 años a un fideicomiso administrado por la empresa Evercore-Protego, propiedad del ex Secretario de Hacienda Pedro Aspe, compañía que solamente fue contratada para administrar los recursos que se le entreguen, no para financiar proyecto alguno

Aquí, es importante destacar que, toda vez que la figura del fideicomiso tiene carácter privado –aunque administre fondos públicos, como en el caso sucede-, no se encuentra vinculado a transparentar el manejo que lleve a cabo de los recursos que lo componen; por ende, hasta el día de la fecha no existe información certera respecto de los fondos remitidos al mencionado fideicomiso, ni en qué se han invertido, si es que se han invertido, ni de sus rendimientos, en caso de que los haya, ni mucho menos de beneficios sociales que se hayan financiado con los recursos en comento; en todo caso, el contrato señala que los recursos se destinarán al pago de proveedores y contratistas del Estado de Puebla, empero, se ha manejado en la más absoluta opacidad, aunque diversas fuerzas políticas estén luchando por sacar a la luz la información del fideicomiso, aún sin demasiado éxito.

Evercore-Protego, nació como resultado del cambio de paradigma político en

⁶³<https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?id=756238&v=3&po=4&urlredirect=https://www.reforma.com/aplicaciones/articulo/default.aspx?id=756238&v=3&po=4>, consultado el 17 de julio de 2017.

México, cuando el PRI perdió las elecciones en el año 2000 y sus principales funcionarios no fueron refrendados en su encargo por el nuevo gobierno, abanderado por el PAN; reunió a los mejores y más experimentados especialistas en la gestión, partición y otorgamiento de recursos y fondos federales que se quedaron sin trabajo en la administración pública, y se ha dedicado desde entonces a asesorar a los gobiernos estatales y municipales para “bajar” recursos a través de los diversos fondos federales, les ha vendido estrategias para aumentar las participaciones y les ha orientado para gestionar y negociar empréstitos públicos y privados, la firma también ha estado involucrada en la renegociación de la deuda de varias entidades federativas, entre otras actividades.

CAPÍTULO TERCERO

EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS EN RELACIÓN CON LA INMUNIDAD FISCAL DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

En los capítulos previos, se ha procurado suministrar un panorama que permita ponderar tanto la naturaleza de las funciones ejercidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social como su importancia, frente al gravamen tributario que se pretende imponerle por parte de las entidades federativas, así que a partir de aquí, se explicarán los elementos de derecho que sustentarían sin dejar lugar a dudas la inmunidad fiscal del Instituto, comenzando por uno de los puntales de nuestro sistema jurídico: la jerarquía de leyes prevista en nuestra Carta Magna.

Para comenzar el análisis anunciado en el título del presente capítulo, resulta pertinente en primer lugar transcribir en su integridad el contenido del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal y como se contemplaba en 1917:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados hechos y que se hicieren por el Presidente de la República, con aprobación del Congreso, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Después, del 18 de enero de 1934 y hasta la reforma del 29 de enero de 2016, la redacción del numeral de trato era así:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que

se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Ahora, procederé a insertar el contenido vigente del numeral de trato:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

Como se desprende de las transcripciones que anteceden, no ha habido variaciones sustanciales en el contenido del artículo que nos ocupa, el cual, en su esencia, no amerita mayor interpretación, pues su redacción es clara al destacar los siguientes 3 puntos medulares:

- ✓ Pertencen al estrato jurídico superior la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las Leyes del Congreso *que de ella emanen* y los Tratados Internacionales de que México sea parte.
- ✓ Los cuerpos normativos enunciados con anterioridad, serán *la Ley Suprema de toda la Unión*.
- ✓ Los Jueces de las entidades federativas, deberán ajustarse a lo que estipulan los cuerpos normativos que nos ocupan, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en a) Las Constituciones Estatales y b) Las demás leyes estatales.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró en el amparo en revisión 120/2002, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Febrero de 2009, página 477, que la lectura del precepto transcrito permite advertir con claridad que fue intención del Constituyente establecer un conjunto de disposiciones de observancia general que, en la medida en que se encuentran apegadas a lo previsto en la Constitución General de la República, constituyen la "Ley Suprema de la Unión".

En esa tesitura, la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis consultable en la página 2157 del Tomo LXXXIV, Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro "*LEYES, ORDEN JERÁRQUICO DE LAS*", consideró que el orden jurídico descansa en la aplicación de las leyes, y éstas también obedecen a un orden jerárquico, que tiene por cima la Constitución, las leyes que de ella emanen y los tratados internacionales y que en vía de consecuencia, todas las leyes del país, bien sean locales o federales, deben subordinarse a aquellas leyes en caso de que surja un conflicto en su aplicación; estando fuera de duda que aquellas leyes que emanan de la Constitución y son expedidas por el Congreso de la Unión, están colocadas en un plano superior de autoridad, respecto de cualquier otra ley federal o local y, por ende, son superiores jerárquicamente a decretos y leyes de rango inferior⁶⁴.

Así las cosas, con base en el mencionado criterio, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Decimosexto Circuito, con residencia en Guanajuato, Guanajuato, al resolver la Revisión interpuesta por la Representación Jurídica del Instituto Mexicano del Seguro Social en dicha entidad, de la cual emanó la sentencia dictada en el Amparo en Revisión 1014/2006 - misma que analizaremos más adelante-, resolvió que el artículo 254 de la Ley del Seguro

⁶⁴ Visible en la página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación www.scjn.gob.mx o en el siguiente vínculo: [http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/\(F\(xS70ZEAYwGYwKxrXGWhR8z0vIhDpFBLSKcCv9rmCPPUweBeaJ2-FfIM8ekZ3pJlp1rrqg9H9TEoM2HLlpMWIB7C9Uumkpdnb42p1R9xal54-fUA_D4s1Xp6mKj0GIWh1xeKNuAWdb7YHKcHJFoMgU0KpZSmBi451F1E-kJ8L3oI1\)\)/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=348972&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0](http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/(F(xS70ZEAYwGYwKxrXGWhR8z0vIhDpFBLSKcCv9rmCPPUweBeaJ2-FfIM8ekZ3pJlp1rrqg9H9TEoM2HLlpMWIB7C9Uumkpdnb42p1R9xal54-fUA_D4s1Xp6mKj0GIWh1xeKNuAWdb7YHKcHJFoMgU0KpZSmBi451F1E-kJ8L3oI1))/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=348972&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0), consultado el 5 de agosto de 2017.

Social establece un régimen de privilegio para el Instituto Mexicano del Seguro Social, mismo que lo sustrae de la obligación de pagar contribuciones federales, estatales y municipales, es decir: tal institución no es sujeto pasivo de la obligación tributaria, justificándose dicha situación privilegiada atendiendo a la naturaleza del Instituto Mexicano del Seguro Social, que de acuerdo con el artículo 1º de la ley que lo regula, tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de pensiones.

En ese tenor, al confrontar la Ley del Seguro Social con los preceptos sustentantes del Impuesto Sobre Nóminas, el Tribunal Colegiado determinó que no podía considerarse que se tratara de ordenamientos que se ubicaran en un mismo plano al ser emitidas por legislaturas en sus respectivos ámbitos de competencia, estimando que la Ley del Seguro Social no es una ley ordinariamente federal, sino se trata de una normatividad que reglamenta un precepto de la Constitución, particularmente contenido en la fracción XXIX del artículo 123, y que por ende, debía predominar sobre la ley local.

No obstante lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal de Alzada, al resolver el Amparo Directo en Revisión 1014/2006, se apartó del criterio de marras, como se expondrá pródigamente en el capítulo quinto de la presente investigación, estimando sorprendentemente que al tenor de lo establecido en los artículos 124 y 133 de la Constitución General de la República, no existe jerarquía alguna entre las leyes federales y las leyes locales, señalando que si bien la Ley del Seguro Social constituye una ley reglamentaria de la propia Constitución, ello no implica que ésta última Ley sea jerárquicamente superior a Leyes Estatales, señalando que no existe sustento constitucional alguno para considerar que una ley, por el hecho de ser reglamentaria de un precepto constitucional, tenga una especial posición en el orden jurídico nacional.

Siguiendo ese orden de ideas, la Corte reconoce sin embargo, que existe el criterio aislado de su Pleno que sostiene que el artículo 133 reconoce la existencia de leyes del Congreso de la Unión que previa habilitación constitucional se erigen en leyes generales integrantes del orden jurídico superior y que, por ende, son jerárquicamente superiores a las de los Estados, en virtud de que mediante ellas se distribuyen funciones respecto de una determinada materia entre los órdenes jurídicos parciales que conforman al Estado Mexicano, pero apunta que la Ley del Seguro Social no participa de la naturaleza de ese tipo de ordenamientos.

Derivado de lo anteriormente reseñado, surgen varias inquietudes: conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostenido en la ejecutoria que nos ocupa, la Ley del Seguro Social se encuentra al mismo nivel que las normas estatales ya que no es una norma general, luego entonces, ¿qué características invisten a una *ley general*?

El Magistrado Manuel González Oropeza⁶⁵, en su Conceptualización Histórica de la Terminología Legislativa, comenta que el término “Ley General” fue acuñado por primera vez en el artículo IV, sección 1 de la Constitución Norteamericana de 1787, y la ley resultante –todavía en vigor- fue de 1790, antecedente que fue retomado en los artículos 120 y 121 de nuestra Constitución, mismos que en su parte conducente rezan:

Artículo 120. Los titulares de los poderes ejecutivos de las entidades federativas están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales.

Artículo 121. En cada entidad federativa se dará entera fe y crédito de los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todas las otras. El Congreso de la Unión, por medio de leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a las bases siguientes (...)

⁶⁵ González Oropeza, Manuel, *Conceptualización histórica de la terminología legislativa*, Serie C. Estudios históricos - Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM, México, 1984, Núm.17, p. 338.

Posteriormente, el término de “Ley General”, se utilizó en las constituciones centralistas, observándose en esta etapa un cambio en la connotación del término, ya que a partir de 1835, las *leyes generales*, excluirían la participación de los entonces Departamentos o Provincias, haciendo referencia a las facultades otorgadas al Congreso General.

Con la Constitución de 1857, se sustituye el término de *ley general*, por el de *ley federal*, cambiando asimismo su naturaleza de la siguiente manera: la naturaleza federal de las leyes (generales) ya no estaría inserta en las competencias federal y locales, sino que se crearía el ámbito estricta y exclusivamente Federal, que sería desarrollado e implementado por autoridades federales, sin tener que ser complementadas por la legislación o ejecución de los Estados⁶⁶.

Cabe mencionar que los diputados constituyentes, que intervinieron en los debates sobre las leyes federales, como Ponciano Arriaga, Ruiz, el Nigromante y Castañeda, utilizaron indistintamente los términos *ley general* y *ley federal* en sus debates; lo anterior, en atención a que ambos términos expresaban bien la idea de procurar el interés general de la Nación, en contraposición a los intereses particulares de los Estados, esto es, se buscó que las leyes federales o generales fortalecieran a la Federación, no a las entidades⁶⁷.

Ahora bien, Oscar Gutiérrez Parada, considera que en un contexto jurídico, agregar el adjetivo “*general*” a una ley, es un pleonismo, ya que es consubstancial a una ley tener el carácter de general y abstracta⁶⁸.

Sin embargo, Gutiérrez Parada explica que en el contexto jurídico mexicano, el adjetivo *general* ya no se refiere al componente formal de la ley en sí misma, sino

⁶⁶ Ibíd. González Oropeza, Manuel, *Conceptualización histórica de la terminología legislativa* p. 340.

⁶⁷ Ídem, González Oropeza, Manuel, *Conceptualización histórica de la terminología legislativa*.

⁶⁸ Gutiérrez Parada, Óscar, “*Qué caracterizamos bajo la locución “leyes generales”: tratados internacionales de derechos humanos y estructura jerárquica del sistema jurídico mexicano*”, Ponencia en el Congreso REDIPAL, VIRTUAL V, abril de 2012, LXI Legislatura, Cámara de Diputados, p. 4.

que hace alusión a un tipo de ley cuya función constitucional en un Estado Federal, en el que coexisten diversos órdenes competenciales, es la de repartir competencias entre dos o más órdenes de gobierno. A esta clase de leyes se les denomina *generales* o *leyes marco*⁶⁹.

Los Estados cuentan con facultades constitucionales reservadas, mientras que la Federación y el entonces Distrito Federal, gozan de facultades expresas. Esa es la regla general: o se es blanco, o se es negro, no hay grises; sin embargo, existe una excepción a este principio: en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existen materias que por su naturaleza, se otorgan concurrentemente y de manera expresa a la Federación y a las Entidades Federativas, incluso a los municipios. Esto se lleva a cabo, a través de las *Leyes Generales* o *Leyes Marco*⁷⁰.

Entre las características de estas últimas, destacan las siguientes:

- 1) Marcada tendencia a proteger intereses difusos y colectivos, incluso derechos sociales.
- 2) Regulan facultades concurrentes entre la Federación, los Estados y los Municipios, otorgando bases para el desarrollo de las leyes locales relativas u ordenando su desarrollo legal;
- 3) Tienen validez espacial en todo el territorio nacional, sin importar la jurisdicción de que se trate, y
- 4) Establecen el régimen federal para regular la acción de los poderes centrales en la materia de que se trate.

⁶⁹ Ídem, Gutiérrez Parada, Óscar, “*Qué caracterizamos bajo la locución “leyes generales”: tratados internacionales de derechos humanos y estructura jerárquica del sistema jurídico mexicano*”.

⁷⁰ Ídem, Gutiérrez Parada, Óscar, “*Qué caracterizamos bajo la locución “leyes generales”: tratados internacionales de derechos humanos y estructura jerárquica del sistema jurídico mexicano*”.

En ese tenor, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Controversia Constitucional 29/2000⁷¹, aterrizó los alcances de una *ley general*, señalando que en el sistema jurídico mexicano, si bien se parte del principio rector contenido en el artículo 124 de la Constitución Federal que establece una competencia expresa a favor de la Federación y residual tratándose de los Estados, también es cierto que se estableció la posibilidad del Congreso de la Unión para que éste fuera quien estableciera un reparto de competencias, entre la Federación, las entidades federativas, los municipios e inclusive el otrora Distrito Federal en ciertas materias, lo cual se traduce en facultades concurrentes, siendo el Congreso de la Unión el que determine la forma y los términos de la participación de dichas entidades, a través de una *ley general* o *ley marco*.

En la ejecutoria de marras, nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional, manifestó que en México se ha denominado leyes-generales o leyes-marco a aquéllas que expide el Congreso para cumplir con dos propósitos simultáneos:

- a) Distribuir competencias entre la Federación y los Estados otorgando las bases para el desarrollo de las leyes locales correlativas; y,
- b) Establecer el régimen federal para regular la acción de los poderes centrales en la materia de que se trate.

Así pues, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación el objeto de una *ley general* puede consistir en la regulación de un sistema nacional de servicios, como sucede con la educación y la salubridad general, o establecer un sistema nacional de planeación, como acontece en el caso de los asentamientos humanos.

⁷¹ Criterio visible en el Diario Oficial de la Federación publicado el 24 de diciembre de 2001, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=757461&fecha=24/12/2001, consultado el 5 de agosto de 2017.

Por lo tanto, explica que en términos de jerarquía de leyes prevista en el artículo 133 Constitucional, se advierte que hace alusión a las leyes que emanan del Congreso de la Unión (federales) y a las leyes locales o de los Estados. Las primeras, son las que van a ejercer los tres Poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), las segundas, los tres Poderes de los Estados. Estos dos tipos de leyes son los que forman el Orden federal y el Orden local, sin que ninguno de estos dos Órdenes de Gobierno sea superior al otro, sino que cada uno tiene su jurisdicción, que le atribuye la Constitución Federal.

Sin embargo, la Corte puntualiza que aun cuando técnicamente están a la par la Federación y los Estados en cuanto a su orden jurídico, como excepción a esta regla se encuentran las leyes Generales, cuyo objeto es la distribución de competencias en materias concurrentes, por lo que en este caso las leyes locales deben sujetarse a aquellas leyes, pues si bien es cierto que una misma materia queda a cargo de la Federación, Estados y municipios, también lo es que el Poder Legislativo Federal es quien tiene la facultad de establecer en qué términos participará cada una de estas entidades.

Así las cosas, dentro de estas materias concurrentes, se encuentran las relativas a garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de pensiones, por lo que, las normas que expidan los Estados sobre dichas materias, deberían sujetarse a las leyes generales que en dicha materia expida el Congreso de la Unión, en la especie, la Ley del Seguro Social, y por ende, respetar la inmunidad fiscal conferida al Instituto Mexicano del Seguro Social por el artículo 254 de su Ley.

CAPÍTULO CUARTO

INMUNIDAD FISCAL: EXENCIÓN Y NO SUJECCIÓN TRIBUTARIA.

Ahora bien, el tema materia de la presente tesis, tiene como eje la *inmunidad fiscal* del Instituto Mexicano del Seguro Social; veamos a qué se refiere dicho concepto, y como se abordó por el Legislador mexicano.

Los beneficios tributarios son incentivos cuyo objetivo es dispensar total o parcialmente la obligación tributaria, contando para ello con una motivación de por medio. Dichos beneficios se encuentran plasmados en normas tributarias⁷² y constituyen el *género* de la inmunidad fiscal, siendo ésta, la *especie* que nos interesa someter a análisis.

La inmunidad fiscal, es la limitación constitucional impuesta a los titulares de la potestad tributaria del Estado a fin de que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos debido a razones de interés social, de orden económico o por otros motivos que considere atendibles⁷³.

Otra definición ilustrativa de dicho concepto, se desprende del Oficio N° GRF 01/001856 del 30/04/2001, emitido por el Gobierno de Venezuela⁷⁴, el cual señala que la inmunidad fiscal es una figura desgravatoria del hecho imponible, al igual que la exención, la exoneración y las exclusiones tributarias, figuras éstas que configuran el presupuesto fáctico de un incentivo fiscal.

En nuestro país, la inmunidad fiscal en relación con el Instituto Mexicano del Seguro Social, se ha expresado a través de las figuras de la *exención* y la *no*

⁷² Villanueva Barrón, Clara Karina, *Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros*, Perú, 2011, Revista Actualidad Empresarial, N° 238 – Primera Quincena de Septiembre 2011, p. 1-15.

⁷³ Ídem.

⁷⁴ www.conatel.gob.ve/files/tributos/inmunidad_tributaria.pdf , consultado el 5 de agosto de 2017.

sujeción tributaria, ya que en las Leyes del Seguro Social de 1942 y 1973, se hablaba de que el instituto estaba *exento* de contribuciones federales y estatales; fue hasta la Ley de 1995 que se modificó la redacción, señalando que el Instituto *no será sujeto* de contribuciones federales y estatales.

Así pues, el entonces artículo 123 de la Ley del Seguro Social de 1942, estipulaba lo siguiente:

“Artículo 123.- El Instituto del Seguro Social, sus dependencias y servicios, gozarán de exención de impuestos. La Federación, los Estados y los Municipios, no podrán gravar con impuestos al capital, rentas, contratos, actos jurídicos, títulos, documentos, operaciones o libros de contabilidad de dicho Instituto. En estas exenciones se consideran comprendidos el Impuesto del Timbre y el franqueo postal. El Instituto y demás entidades que formen parte y dependan de él, estarán sujetos únicamente al pago de los derechos de carácter municipal que causen sus inmuebles en razón de pavimentos, atarjeas, y limpia por su frente a la vía pública y por agua potable de que dispongan, en las mismas condiciones que deben pagar los demás causantes y los derechos de carácter federal correspondientes exclusivamente a la prestación de servicios públicos⁷⁵”.

Por su parte, el artículo 243, de la Ley del Seguro Social de 1973, a la letra indicaba que:

ARTÍCULO 243.- El Instituto Mexicano del Seguro Social, sus dependencias y servicios, gozarán de exención de impuestos. La Federación, los Estados, el Departamento del Distrito Federal y los Municipios, no podrán gravar con impuestos su capital, ingresos, rentas, contratos, actos jurídicos, títulos, documentos, operaciones o libros de contabilidad. En estas exenciones se consideran comprendidos el impuesto del Timbre y el franqueo postal. El

⁷⁵

Consultable en http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=194788&pagina=2&seccion=2

Instituto y demás entidades que formen parte o dependan de él, estarán sujetos únicamente al pago de los derechos de carácter municipal que causen sus inmuebles en razón de pavimentos, atarjeas y limpia, así como por el agua potable de que dispongan, en las mismas condiciones en que deben pagar los demás causantes. Igualmente estarán sujetos a los derechos de carácter federal correspondientes a la prestación de servicios públicos.

Finalmente, el artículo 234 de la Ley del Seguro Social vigente de 1995 a la fecha, y que forma parte de los ejes temáticos del presente trabajo, señala:

Artículo 254.- El Instituto Mexicano del Seguro Social, sus dependencias y servicios, no serán sujetos de contribuciones federales, estatales y municipales. La Federación, los Estados, el Gobierno del Distrito Federal y los Municipios, no podrán gravar con impuestos su capital, ingresos, rentas, contratos, actos jurídicos, títulos, documentos, operaciones o libros de contabilidad, aun en el caso de que las contribuciones, conforme a una Ley general o especial fueran a cargo del Instituto como organismo público o como patrón. En estos supuestos se consideran comprendidos los impuestos indirectos y el franqueo postal. El Instituto y demás entidades que formen parte o dependan de él, estarán sujetos únicamente al pago de los derechos de carácter municipal que causen sus inmuebles en razón de pavimentos, atarjeas y limpia, así como por el agua potable de que dispongan, en las mismas condiciones en que deben pagar los demás causantes. Igualmente estarán sujetos a los derechos de carácter federal correspondientes a la prestación de servicios públicos.

De la confronta de los 3 numerales de trato, se advierte con claridad el cambio operado entre inicialmente declarar *exento* de contribuciones al instituto, para posteriormente considerarlo como *no sujeto* de contribuciones.

En ese tenor, es de manifestarse que de la exposición de motivos de la Ley de 1943, no se advierte un señalamiento concreto de las razones que inspiraron al legislador la redacción del otrora artículo 123 de la Ley del Seguro Social, sin embargo, algo podemos rastrear y deducir del siguiente criterio emanado de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL GOZA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIFICO. La creación del Instituto Mexicano del Seguro Social realiza la prevención contenida en el artículo 123, fracción XXIX, de la Constitución Federal en el sentido de que la expedición de la Ley del Seguro Social es de utilidad pública. Ahora bien, con la finalidad de hacer posibles la existencia y funcionamiento de dicho instituto, el artículo 123 de su ley anterior (artículo 243 de la vigente) lo exime de impuestos.

Revisión fiscal 4/73. Instituto Mexicano del Seguro Social. 19 de septiembre de 1973. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez. Secretario: Salvador Alvarez Rangel.

Nota: En el Informe de 1973, la tesis aparece bajo el rubro "INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. GOZA DE UN REGIMEN FISCAL ESPECIFICO."

Séptima Época. Registro: 800691. Instancia: Segunda Sala. Tesis Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación 187-192 Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 131

Como se desprende del criterio en mención, la creación del entonces denominado Instituto del Seguro Social, tenía como objeto primordial concretar el mandato del artículo 123, fracción XXIX Constitucional, con la finalidad de materializar la existencia y funcionamiento del Instituto.

En esa tesitura, la Iniciativa de la Ley de 1973, ya justifica, aunque de manera general, la redacción del artículo 243—inmerso en el Título Quinto de dicho ordenamiento -, numeral al que también hizo referencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que antecede, indicando que:

(...)

Por lo que hace la organización, atribuciones y funcionamiento general del Instituto Mexicano del Seguro Social, se conservan los lineamientos generales de la Ley vigente, mejorando su estructura e introduciendo las innovaciones y los cambios necesarios para su mejor funcionamiento.

Consolidada la estructura económica del Seguro dentro del ámbito de su aplicación actual, debe afrontar, entre otros problemas, la insuficiencia instalada en sus unidades de servicio y la demanda que se derivará de su extensión a núcleos demográficos hasta ahora no incorporados.

Para la solución de estos problemas el Instituto precisa de una más flexible capacidad de disposición y utilización de todos sus recursos, de un mayor número de instalaciones que son la base de su capacidad real de aseguramiento y de una aplicación cada vez más racional de sus inversiones rentables.

(...)

El Título Quinto agiliza los sistemas de administración del Seguro Social y lo dota de la flexibilidad necesaria para cumplir eficazmente la función que la ley le asigna.

Pensamos que la Iniciativa materia de este dictamen se ajusta a la realidad económica que vive el país. Es deseable que arribemos a la mayor

brevidad posible a la seguridad social integral, para la cuál será necesario ir ampliando la capacidad económica del Instituto e ir aumentando los ingresos de muchos millones de mexicanos que aún no tienen capacidad contributiva. La seguridad social que en un principio estaba concebida como demanda de las clases trabajadoras, debe ahora alcanzar a todos los sectores del país; sólo el esfuerzo permanente de los mexicanos y la atinada administración de las instituciones de Seguridad Social permitirá alcanzar en lo futuro este objetivo de insoslayable necesidad.

(...)

De la iniciativa de marras y de la redacción del artículo 243, se colige que los restantes dos poderes de la Unión consideraron como una cuestión prioritaria que el Instituto pudiera disponer a cabalidad y con flexibilidad de la totalidad de sus recursos, a fin de cumplir con las funciones encomendadas, con la prospectiva de sostener sus servicios, mejorarlos y ampliar el espectro poblacional que pudiera tener acceso y gozar de ellos; para efectos de propiciarlo, se redactaron los diversos numerales del Título Quinto de la Ley 1973, entre los cuales se encuentra inmerso el numeral en comento, que como hemos visto, exime al organismo de enterar impuestos.

Ahora bien, en la Ley de 1995, el Legislador modificó la redacción y numeral del precepto legal que nos ocupa, y determinó que el Instituto, *no es sujeto de contribuciones*.

Aquí, llama la atención el cambio de figura, que no fue justificado o mencionado ni en la iniciativa, ni en la exposición de motivos de la reforma, por lo que todo apunta a que se buscó perfeccionar la intención inicial del Legislador, al conferir inmunidad fiscal al Instituto Mexicano del Seguro Social en las Leyes de 1942 y 1973, esto es, darle una protección más amplia a través de la figura de la no sujeción, a fin de que no viera afectado su haber y sus funciones en virtud de

tributo alguno que no fuera los que los propios numerales aceptan (predial y agua).

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado mediante la jurisprudencia 2a./J. 104/2018 (10a.), las diferencias entre la figura de exención y la de no sujeción, en los siguientes términos:

EXENCIÓN Y NO SUJECIÓN TRIBUTARIAS. SUS DIFERENCIAS. La exención que se ha entendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una excepción a la regla general de causación del tributo, requiere de dos normas, la que establece el hecho imponible, es decir, el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice este hecho no debe pagarse el tributo, esto es, la que exenta del mismo; por lo general se manifiesta de forma positiva y libera de la obligación material de pago, pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales, por ejemplo, los informativos. En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se ha concebido como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general, no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la materia gravable, esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa; finalmente, no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 380/2018. Vicente de Jesús Peña Covarrubias. 4 de julio de 2018. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.

Amparo directo en revisión 193/2017. Lan Perú, S.A. 22 de agosto de 2018. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Tesis de jurisprudencia 104/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de septiembre de dos mil dieciocho. Esta tesis se publicó el viernes 05 de octubre de 2018 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 08 de octubre de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Cabe mencionar, que en las ejecutorias que dieron pie a la tesis de marras, la Suprema Corte ha hecho uso indistinto de los términos *no causación* (más

frecuentemente usado), *no objeto* o *no sujeción*, para referirse a lo que no se encuentra gravado por el objeto de un tributo y, por ende, se considera como un beneficio.

Así, el Alto Tribunal ha estimado de manera medular, respecto al tema de la no sujeción tributaria, que los principios establecidos, entre otros, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conservar el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público, sosteniendo el Alto Tribunal, que a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

En ese orden de ideas, es claro que los artículos reseñados en los párrafos precedentes tenían la misma finalidad: sustraer al Instituto Mexicano del Seguro Social de la obligación tributaria, para preservar sus recursos y optimizar la inversión de éstos a fin de cubrir las necesidades de la población derecho habiente en primera instancia, e incluso no derecho habiente, con perspectivas a futuro.

Aquí, me permito introducir una reflexión adicional a los motivos que tuvo el legislador para operar el cambio de figura en los preceptos que hemos analizado;

no me atrevo a asegurar que sea como yo lo planteo, pero creo que existen elementos suficientes para considerarlo como una motivación adicional al cambio.

Al recopilar el material para desarrollar el presente proyecto de investigación, me encontré con la tesis jurisprudencial de rubro y texto siguientes:

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA METROPOLITANA. EL ARTÍCULO 5o. DE SU LEY ORGÁNICA QUEDÓ DEROGADO POR EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1985.- El artículo 5o. de la Ley Orgánica de la Universidad Autónoma Metropolitana, establece, en lo conducente, que "los ingresos de la Universidad y los bienes de su propiedad no estarán sujetos a impuestos o derechos federales, locales o municipales ...". Por su parte, el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1985, dispone que "Se derogan las disposiciones que concedan exenciones de impuestos, o de derechos federales, excepto las exenciones señaladas en las leyes que establecen dichos impuestos y derechos y las previstas en el Código Fiscal de la Federación. Se derogan las disposiciones de las leyes federales que conceden exenciones de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos en otras contribuciones establecidas en leyes de los Estados, del Distrito Federal o de los Municipios". Es cierto que el citado artículo 5o. estableció una exención en favor de la Universidad Autónoma Metropolitana y no una situación de no sujeción o no causación, en la medida en que, no obstante que realice actividades o se coloque en situaciones iguales a los causantes de diversos tributos locales, se le exime del pago o pagos correspondientes por disposición de la ley, pero también es verdad que la ley especial que en el caso lo es la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1985, en su artículo 14, derogó toda clase de exenciones, por lo que el referido artículo 5o. deja de ser aplicable. Octava Época: Contradicción de tesis. Varios 26/90.-Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito.-22 de octubre de 1993.- Mayoría de tres votos.- Disidente: Atanasio González Martínez.-Ausente: Noé Castañón León.-Ponente: Carlos de Silva Nava.-Secretaria: Carolina Galván Zenteno. Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, página 412, Segunda Sala, tesis 571; véase la ejecutoria

en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XII, diciembre de 1993, página 212.

El leer la tesis de marras, obviamente me generó inquietud por tratarse de un caso muy aproximado al que en la especie se trata, por lo que me di a la tarea de revisar el contenido de las Leyes de Ingresos de la Federación de los ejercicios 1991, 1995, 1996, 2012 y 2013, encontrando varios puntos interesantes, que a continuación comentaré.

Como se desprende de la jurisprudencia mencionada, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 1985, derogó todas las exenciones, pero no se pronunció respecto de las *no sujeciones* tributarias, situación que explicaría *prima facie* el cambio de redacción y figura materia de análisis.

Por su parte, una Ley de Ingresos intermedia temporalmente entre el mencionado ejercicio 1985 y el año de la reforma a la Ley del Seguro Social de 1995, como lo es la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1991, no mencionó en lo absoluto la derogación de exenciones.

Empero, los numerales correlativos de las demás Leyes fueron redactados en los siguientes términos:

ARTICULO 18 LIF 1995 (tomado en cuenta por ser el año de la iniciativa de reforma a la LSS).- Se derogan las disposiciones de las leyes especiales, reglamentos, acuerdos, circulares y disposiciones administrativas, en la parte que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones, distintos de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, Decretos Presidenciales, tratados internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas.

ARTICULO 18 LIF 1996 (tomado en cuenta por ser el primer ejercicio en que se encontró vigente la LSS 1995).- Se derogan las disposiciones de las leyes especiales, reglamentos, acuerdos, circulares y disposiciones administrativas, en la parte que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones, distintos de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, Decretos Presidenciales, tratados internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas.

Artículo 17 LIF 2012 (tomado en cuenta por ser un ejercicio en que se revisó y determinó el crédito fiscal al Instituto por parte del Gobierno del Estado de Puebla).- Se derogan las disposiciones que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones federales, distintos de los establecidos en la presente Ley, en el Código Fiscal de la Federación, ordenamientos legales referentes a organismos descentralizados federales que prestan los servicios de seguridad social, decretos presidenciales, tratados internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable cuando las disposiciones que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones federales, se encuentren contenidas en normas jurídicas que tengan por objeto la creación o las bases de organización o funcionamiento de los entes públicos o empresas de participación estatal, cualquiera que sea su naturaleza.

Se derogan las disposiciones que establezcan que los ingresos que obtengan las dependencias por concepto de derechos, productos o aprovechamientos, tienen un destino específico, distintas de las contenidas en el Código Fiscal de la Federación, en la presente Ley y en las demás leyes fiscales.

Se derogan las disposiciones contenidas en leyes de carácter no fiscal que establezcan que los ingresos que obtengan las dependencias, incluyendo a sus órganos administrativos desconcentrados, o entidades, por concepto de derechos, productos o aprovechamientos, e ingresos de cualquier otra naturaleza, serán considerados como ingresos excedentes en el ejercicio fiscal en que se generen.

Artículo 17 LIF 2013 (tomado en cuenta por ser un ejercicio en que se revisó y determinó el crédito fiscal al Instituto por parte del Gobierno del Estado de Puebla).- Se derogan las disposiciones que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones federales, distintos de los establecidos en la presente Ley, en el Código Fiscal de la Federación, ordenamientos legales referentes a organismos descentralizados federales que prestan los servicios de seguridad social, decretos presidenciales, tratados internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable cuando las disposiciones que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones federales, se encuentren contenidas en normas jurídicas que tengan por objeto la creación o las bases de organización o funcionamiento de los entes públicos o empresas de participación estatal, cualquiera que sea su naturaleza.

Se derogan las disposiciones que establezcan que los ingresos que obtengan las dependencias por concepto de derechos, productos o aprovechamientos, tienen un destino específico, distintas de las contenidas en el Código Fiscal de la Federación, en la presente Ley y en las demás leyes fiscales.

Se derogan las disposiciones contenidas en leyes de carácter no fiscal que establezcan que los ingresos que obtengan las dependencias, incluyendo a sus órganos administrativos desconcentrados, o entidades, por concepto de derechos,

productos o aprovechamientos, e ingresos de cualquier otra naturaleza, serán considerados como ingresos excedentes en el ejercicio fiscal en que se generen.

Respecto a los dos primeros ejercicios citados, la salvedad que encuentro para no afectar con la derogación que prescriben las Leyes de Ingresos la inmunidad fiscal del Instituto Mexicano del Seguro Social (derogación emanada de un caso evidente y penoso de falta de técnica legislativa), es que los artículos se refieren a las exenciones y no sujeciones contempladas en “leyes especiales, reglamentos, acuerdos, circulares y disposiciones administrativas”, siendo que la Ley del Seguro Social, como explicaré más adelante, no se ubica en ninguno de esos supuestos, sino que participa de la naturaleza de una Ley General, concerniente al orden jurídico superior prescrito en el artículo 133 Constitucional.

No obstante lo anterior, he de reconocer que aquí, dada la vaguedad en la redacción de los artículos en comento, posiblemente sí nos encontraríamos en un conflicto de jerarquía de Leyes bastante equilibrado entre la Ley de Ingresos de la Federación y la Ley del Seguro Social; sin embargo y de cualquier manera, me parece que seguiría habiendo elementos jurídicos y presuntivos suficientes para justificar la exención o no sujeción de contribuciones del Instituto.

Así las cosas, para los ejercicios 2012 y 2013, revisados y liquidados por el Gobierno del Estado de Puebla al Instituto, el Poder Ejecutivo y el Órgano Legislativo enmendaron la mencionada vaguedad del precepto derogatorio de exenciones correspondiente, confirmando lo que se comentó en el párrafo anterior, es decir, que el Instituto debe, en cualquier circunstancia verse libre de contribuciones, toda vez que, como se advierte del primer párrafo de ambos numerales, se derogan en general las exenciones y no sujeciones tributarias, excepto las establecidas en la propia Ley de Ingresos, en el Código Fiscal de la Federación, **ordenamientos legales referentes a organismos descentralizados federales que prestan los servicios de seguridad social** (entre los que se encuentra comprendida evidentemente la Ley del Seguro Social), decretos

presidenciales, tratados internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas.

Ahora bien, a partir de lo hasta aquí expuesto, me gustaría hacer algunas precisiones correlativas a dos de las propuestas que conforman el marco teórico del presente trabajo.

El tema de la inmunidad fiscal del Instituto Mexicano del Seguro Social se encuentra sustentado en diversas teorías de la exención tributaria, de las cuales me he permitido seleccionar las que resultan más conducentes y aplicables en la especie:

4.1 Teoría del “envés” del impuesto.

La creación de ésta posición dogmática se debe al fiscalista español Fernando Sainz de Bujanda, quien en su trabajo “Teoría Jurídica de la Exención Tributaria”, estipula de manera medular lo siguiente⁷⁶:

1. Existe exención, cuando de la realización del hecho imponible no nace la deuda tributaria por la existencia de una norma que excluye dicha obligación.
2. Las normas de exención son normas con eficacia *enervante* puesto que rectifican la esfera de imposición y además producen auténticos derechos subjetivos a la vez que proponen una desgravación.
3. Las exenciones nacen automáticamente “ex-lege”, siendo el reconocimiento administrativo de las mismas un acto declarativo.

⁷⁶ Salinas Arrambide, Pedro, “La exención en la Teoría General del Derecho Tributario”, Segunda Reimpresión, México, 1993, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, p. 25.

En cualquier caso, lo que define a la norma de exención, según esta postura, es que se trata de un hecho integrado en el hecho imponible, pese a lo cual no se dan los efectos de hacer-nacer la obligación de pago del tributo.

En el caso sujeto a estudio, pese a tratar sobre un tema de *no sujeción*, ya que la presente investigación se centra en el precepto legal vigente, sí resulta aplicable la teoría en comento, en virtud de que Sainz de Bujanda, pese a referirse propiamente a *exención*, menciona tres características que en la especie se cumplen, puesto que si bien es cierto, en relación con sus trabajadores el Instituto sostiene una relación equivalente a la de cualquier patrón con los suyos, por lo que a primera vista sí podría verse gravado con el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, no lo es menos que existe una norma que le sustrae de dicha obligación, esto es, el artículo 254 de la Ley del Seguro Social, la cual, como lo dice en sus términos el egregio fiscalista, “rectifica la esfera de imposición y además produce auténticos derechos subjetivos a la vez que propone una desgravación”, al considerar al Instituto como *no sujeto* a obligaciones tributarias de ninguna índole ni esfera competencial, como no sean los impuestos prediales y de agua potable que causen sus inmuebles.

Es decir, que sí, la relación del Instituto con sus trabajadores técnicamente sí encuadraría en los supuestos que grava el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, esto es, si no fuera el Instituto, sí estaríamos en presencia de un hecho integrado en el hecho imponible, sin embargo, como veremos en el capítulo siguiente, en la especie, la obligación tributaria no nace, el Instituto no es susceptible de ser gravado con dicha contribución, por mandato del propio Legislador, que atiende a las funciones del Organismo e impacto social de éstas.

4.2 Teoría de la Legitimación.

Se debe a Antonio Berliri⁷⁷, y estriba medularmente en lo siguiente:

1. Dice que, si se habla de legitimación respecto de aquellos sujetos que poseen la cualidad requerida y establecida por la ley para el nacimiento de la obligación, debe hablarse de *defecto* de legitimación en relación con aquellos sujetos que están desprovistos de aquella cualidad.
2. Señala que si la falta de legitimación determina, igual que la exención, la inaplicabilidad del tributo, las dos figuras no pueden confundirse, sino por el contrario, se distinguen claramente. En el primer caso, la obligación no surge porque no se ha verificado el supuesto de hecho previsto por el legislador, en tanto que en el segundo caso, la obligación no nace porque, además y a pesar de realizarse aquel supuesto de hecho, se ha verificado también otra circunstancia que neutraliza la eficacia de gravar el hecho imponible.

Esta teoría también resulta aplicable en el caso sujeto a análisis, puesto que, como ya fue explicado, el Instituto sí podría tener la cualidad establecida en ley para el nacimiento de la obligación, derivado de la relación laboral con sus trabajadores, sin embargo, existe un defecto de legitimación que hace inaplicable el tributo, que lo neutraliza; el *defecto*, sería que el legislador preservó al Instituto de pagar contribuciones, atendiendo a los elementos que lo ubican en el supuesto de excepción tributaria, es decir, que sus funciones y recursos deben ser aprovechados total y de la manera más eficiente posible, en beneficio de su población objetivo, con miras a extenderse al total de la población.

⁷⁷ *Ibíd. Salinas Arrambide*, p. 31.

CAPÍTULO QUINTO

EL CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Respecto al tema que nos ocupa, en la práctica, tanto las entidades federativas, como el Poder Judicial de la Federación, han acudido al criterio derivado de la ejecutoria del Amparo Directo en Revisión 1014/2006, emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷⁸ para efectos de desestimar la inmunidad fiscal del Instituto Mexicano del Seguro Social en relación con controversias derivadas de la determinación de créditos fiscales por concepto de contribuciones estatales.

Dicha ejecutoria, emana de la disputa legal suscitada entre el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Gobierno del Estado de Guanajuato, nacida de que este último solicitó al Instituto que se inscribiera al Registro Estatal de Contribuyentes, considerando que tenía dicha obligación a la luz de los artículos 1o. y 2o. de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.

El Instituto se negó a inscribirse a dicho registro, alegando que no tenía razón de hacerlo, de conformidad con el artículo 254 de la Ley del Seguro Social, al no ser susceptible de ser sujeto de contribuciones estatales, esto es, acogiéndose a la figura de la *no sujeción tributaria*⁷⁹.

Así las cosas, el entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvió en favor del Gobierno de Guanajuato, empero, el Primer Tribunal

⁷⁸ La ejecutoria íntegra se puede consultar en <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=22425&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

⁷⁹ Como hemos visto en el capítulo previo, en las Leyes del Seguro Social de 1942 y 1973, se hablaba de que el Instituto estaba *exento* de contribuciones federales y estatales; fue hasta la Ley de 1995 que se modificó el precepto relativo, señalando que el Instituto *no será sujeto* de contribuciones federales y estatales.

Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Decimosexto Circuito, que conoció del expediente en segunda instancia, consideró que asistía la razón al Instituto, llevando a cabo un análisis e interpretación de los artículos 123 y 133 de la Constitución Federal entre otros preceptos, a través de los métodos gramatical, analógico, histórico, lógico, sistemático y teleológico – según reconoció en su momento la propia Corte-, sustentando además su fallo en razonamientos doctrinarios de juristas de la talla de Mario de la Cueva y Jorge Carpizo, entre otros.

Sin embargo, al llegar el asunto al conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta consideró, por mayoría, con dos votos particulares y en ausencia de los Ministros Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, José de Jesús Gudiño Pelayo y Mariano Azuela Güitrón, que el análisis y resolución por parte del Tribunal Colegiado eran equivocados, y desestimó tajantemente las bases doctrinarias en que se apoyó dicho órgano juzgador, considerando la Corte fundado sin reservas el agravio en el sentido de que “la clasificación doctrinaria de normas no puede constituir motivación legal para la emisión del fallo recurrido, pues no encuentra sustento jurídico en la Constitución”, procediendo a emitir la ejecutoria materia de análisis en la presente oportunidad, misma que, como veremos, adolece de sendas inconsistencias que ponen en entredicho su exhaustividad, congruencia e imparcialidad.

Al efecto, para mejor proveer, se procede a transcribir en su parte medular el razonamiento sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Decimosexto Circuito, con residencia en Guanajuato, Guanajuato, mismo que es del tenor siguiente:

“(...) se observa que persiste la interpretación del más Alto Tribunal del país en torno a que el orden jurídico constitucional como parte integrante del Estado Mexicano, establece en su aspecto orgánico un sistema de competencias al que deben ceñirse la Federación, los Estados, los Municipios y el Estado Federal, de lo que se infiere que el artículo 133 constitucional no establece un orden jerárquico

normativo. - - - Empero, la interpretación de tal precepto fundamental se ha realizado desde un punto de vista general, pues no se profundiza si las leyes emanadas de manera directa de esa Norma Suprema están comprendidas en ese ámbito constitucional, pues del amparo en revisión 2010/90, que constituye uno de los precedentes que dieron lugar a las citadas tesis de jurisprudencia 3a./J.1/91 y 3a./J.10/91, se desprende que el conflicto normativo se originó entre la Ley de Coordinación Fiscal y la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, esto es, entre una ley federal y una local, pero no de un precepto que deriva de manera directa de la Constitución y de un ordenamiento secundario, que es lo que particulariza el presente asunto. - - - Dicha particularidad hace retomar la idea de la jerarquía de las normas previstas en el artículo 133 constitucional, cuya corriente es sustentada por Mario de la Cueva y por Jorge Carpizo, quien comparte las opiniones del primero en la obra 'Estudios Constitucionales', quinta edición, editorial Porrúa, México 1996, páginas 16 a 19, en la que este último autor, sigue a de la Cueva y refiere que si bien todas las leyes emanadas del Congreso Federal son formalmente idénticas, materialmente no lo son, pues algunas de ellas son la Constitución que se desarrolla, que se extiende y que se vivifica, las cuales son denominadas leyes constitucionales(...)”.

(...) - - - Es decir, en la propia Constitución existen preceptos que velan por temas que son considerados de utilidad pública, pues están destinadas a la satisfacción de necesidades sociales, como por ejemplo, lo concerniente a la clase campesina (artículo 27), o la clase trabajadora (artículo 123), en donde no solamente enuncia sino establece las bases o directrices para desarrollar la voluntad del Constituyente. - - - Por tanto, es evidente que la propia Ley Fundamental otorga cierta jerarquía a normas destinadas a la protección de un interés nacional, como son las referidas clases sociales y de considerar que todas las normas que emanan del Código Supremo tienen una misma jerarquía, así habría sido la voluntad del constituyente, pues al no concebir ese orden jerárquico se estaría ante el riesgo constante de que existiera contradicción (...)”

“Conforme al anterior contexto, la Ley del Seguro Social se trata de una ley constitucional, pues surge directamente de una disposición prevista en la Ley Fundamental, como es la fracción XXIX del artículo 123 constitucional (...)”

“(…)No es obstáculo para lo anterior que en el referido precepto constitucional no se considere al mencionado instituto como no sujeto de contribuciones y que ese beneficio se encuentre en la ley que lo rige (artículo 254); por una parte, porque la Norma Fundamental solamente contiene las bases mínimas cuyo desarrollo delega al legislador federal; por otra, porque de no contar con el aludido beneficio se correría el riesgo de incumplir con la finalidad consagrada en la citada Norma Fundamental. - - - Consecuentemente, al prevalecer la citada ley reglamentaria, la peticionaria de garantías se sustrae de la obligación de enterar el impuesto local sobre nóminas, por ende, también del deber de inscribirse en el Registro Estatal de Contribuyentes.”

Por su parte, al valorar el argumento del Tribunal Colegiado, en la ejecutoria del Amparo Directo en Revisión 1014/2006 la Corte sostuvo la opinión en contrario visible en el considerando SEXTO de la resolución de marras, que se procede a insertar en sus puntos torales, para mejor proveer:

SEXTO. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que asiste la razón al recurrente en virtud de que al tenor de lo establecido en los artículos 124 y 133 de la Constitución General de la República, no existe jerarquía alguna entre las leyes federales y las leyes locales, aunado a que si bien la Ley del Seguro Social constituye una ley reglamentaria de la propia Constitución, ello no implica que ésta última Ley sea jerárquicamente superior a la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.

En efecto, si bien la Ley del Seguro Social es reglamentaria de los artículos 123, fracción XXIX, y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ya que, por una parte, regula los seguros y los servicios mencionados en aquel numeral y, por otra parte, define la estructura del Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo descentralizado federal, y sus relaciones con el Ejecutivo Federal y algunas de las dependencias de éste, ello no implica que el referido ordenamiento tenga una jerarquía diferente a la de las demás leyes federales, al no existir sustento constitucional alguno para considerar que una ley,

por el hecho de ser reglamentaria de un precepto constitucional, tenga una especial posición en el orden jurídico nacional.

Al respecto, es menester considerar que las leyes que expida el Congreso de la Unión para regular una determinada materia que a la Federación le ha sido reservada expresamente por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la medida que se encuentran limitadas a incidir en el ámbito estrictamente federal –pues su emisión no se sustenta en una habilitación constitucional que permita al Congreso de la Unión incidir en los diversos órdenes jurídicos de los Estados, del Distrito Federal o de los Municipios–, se ubican en el mismo plano jerárquico que el de las demás leyes federales, ya que al trascender al mismo ámbito material de validez y sujetarse a idéntico proceso legislativo de creación, modificación y derogación, no existe justificación constitucional que permita conferirles diversa jerarquía.

Por ello, de aceptarse la premisa en la que se sustenta el fallo recurrido, las leyes expedidas por los Congresos de los Estados, al emitirse con base en un mandato expreso de un precepto constitucional, como es el caso de las dictadas con sustento en el párrafo último de la fracción IX del artículo 117 constitucional, tendrían mayor jerarquía que las leyes federales a las que doctrinalmente no se les considere reglamentarias de la propia Constitución.

En ese tenor, debe reconocerse que la Constitución General del República no establece distinción jerárquica alguna entre la legislación emitida por el Congreso de la Unión para regular las materias reservadas a la Federación, independientemente de que las leyes respectivas, expresa o implícitamente, deriven de lo previsto en una específica porción normativa de la propia Constitución; máxime que, finalmente, toda expresión legislativa federal encuentra sustento cuando menos competencialmente en este magno ordenamiento, con independencia del grado de libertad de configuración que el mismo autorice al Congreso de la Unión.

En ese orden de ideas, para dar respuesta a los agravios materia de esta instancia, relacionados con la interpretación directa de la Constitución General,

también resulta necesario precisar que tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de este Alto Tribunal, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece una relación jerárquica entre la legislación federal y la legislación local, con independencia de que aquélla derive de lo previsto expresamente en un precepto constitucional, por lo que para solucionar cualquier aparente contradicción entre ambas, deberá verificarse cuál de ellas fue emitida por la autoridad que actuó dentro de su esfera competencial, atendiendo al principio de reserva establecido en el artículo 124 constitucional.

Cabe señalar que la inexistencia de una relación jerárquica entre la esfera federal y la esfera local se corrobora con lo establecido en los artículos 103, fracciones II y III, y 105, fracción I, inciso a), de la Constitución General de la República, ya que al preverse la posibilidad constitucional de que la Federación pueda invadir la esfera de los Estados y, por ende, la necesidad de contar con medios de control que permitan restaurar el orden constitucional cuando ello acontezca, se advierte que por regla general la esfera federal no condiciona el contenido de la normativa que compete expedir a las legislaturas locales.

Al respecto es aplicable la tesis jurisprudencial que lleva por rubro, texto y datos de identificación los siguientes:

“LEGISLACIONES FEDERAL Y LOCAL. ENTRE ELLAS NO EXISTE RELACION JERARQUICA, SINO COMPETENCIA DETERMINADA POR LA CONSTITUCION. El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece ninguna relación de jerarquía entre las legislaciones federal y local, sino que en el caso de una aparente contradicción entre las legislaciones mencionadas, ésta se debe resolver atendiendo a qué órgano es competente para expedir esa ley de acuerdo con el sistema de competencia que la norma fundamental establece en su artículo 124. Esta interpretación se refuerza con los artículos 16 y 103 de la propia Constitución: el primero al señalar que la actuación por autoridad competente es una garantía individual, y el segundo, al establecer la procedencia del juicio de

amparo si la autoridad local o federal actúa más allá de su competencia constitucional” (Tesis: 3a./J. 10/91, Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, Marzo de 1991, página 56, No. Registro: 207,030.)

Por otra parte, si bien existe el criterio aislado de este Tribunal Pleno consistente en que el artículo 133 reconoce la existencia de leyes del Congreso de la Unión que previa habilitación constitucional se erigen en leyes generales integrantes del orden jurídico superior y que, por ende, son jerárquicamente superiores a las de los Estados, en virtud de que mediante ellas se distribuyen funciones respecto de una determinada materia entre los órdenes jurídicos parciales que conforman al Estado Mexicano, lo cierto es que la Ley del Seguro Social no participa de la naturaleza de ese tipo de ordenamientos.

Para arribar a esta conclusión debe destacarse que no existe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos habilitación expresa para que al expedir la Ley del Seguro Social se distribuyan competencias entre la Federación, Estados y Municipios; aunado a que el ámbito material de validez de esta ley no trasciende del que corresponde a la Federación, sin que este Alto Tribunal haya sostenido analogía alguna entre las llamadas leyes reglamentarias y las referidas “leyes generales”.

En abono a lo anterior, si bien es cierto que la Ley del Seguro Social en su artículo 3o. establece que la realización de la seguridad social está a cargo de entidades tanto federales como locales conforme a lo dispuesto por la misma y en los demás ordenamientos legales sobre la materia, debe señalarse que la aplicación de esa normativa federal por parte de las autoridades administrativas estatales, en atención a lo previsto en la fracción VII del artículo 116 constitucional, está condicionada a la celebración de los convenios previstos en la propia ley, específicamente en sus artículos 13, 89 y 251.

En este contexto, se estima que la Ley del Seguro Social no puede considerarse como una ley de las denominadas por el criterio aislado de este Tribunal como “ley general”, sino como una ley de naturaleza estrictamente federal

que podrá aplicarse por las autoridades estatales y municipales previa celebración de los convenios mencionados en los preceptos antes señalados, al tenor de lo previsto en la fracción VII del artículo 116 constitucional, a diferencia de lo que sucede con las referidas “leyes generales” las que por su propia naturaleza y su diverso ámbito material de validez son aplicables, por lo regular, por autoridades diversas a las federales sin necesidad de convenio alguno.

Ante ello, para resolver la notoria contradicción entre lo previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato que en su artículo 2o. señala como sujetos obligados al pago del “impuesto sobre nóminas” a la Federación, incluidas sus entidades paraestatales, y lo señalado en la Ley del Seguro Social que en su artículo 254 indica que el Instituto Mexicano del Seguro Social, sus dependencias y servicios, no serán sujetos de contribuciones federales, estatales y municipales, debe tomarse en cuenta si en términos de las bases que al tenor de lo previsto en la Constitución General de la República rigen la distribución de la potestad tributaria entre la Federación y los Estados, la facultad para imponer un tributo que recaiga sobre las erogaciones que realice el citado organismo descentralizado federal e incluso para determinar si se encuentra obligado o exento de su pago, corresponde a la Federación o a los Estados.

Para tal fin debe tomarse en cuenta que como lo ha precisado este Alto Tribunal el sistema de distribución de la potestad tributaria entre la Federación y los Estados se sustenta en lo previsto en los artículos 73, fracciones VII y XXIX, 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118, fracción I, constitucionales, tal como deriva de los criterios jurisprudencial y aislado que llevan por rubro, texto y datos de identificación respectivamente:

“IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a 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 los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada 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 VII y 118).” (Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, 151-156 Primera Parte, página: 149 No. Registro: 232,505.)”

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN AL TENOR DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 5 DE FEBRERO DE 1917 Y SUS REFORMAS. Del análisis del desarrollo de las disposiciones de la Constitución General de la República vigente que han regulado la distribución de la potestad tributaria entre la Federación y las entidades federativas, así como el reparto de los recursos recaudados por esos niveles de gobierno, se advierte que el sistema de coordinación fiscal entre los mismos se ha desarrollado al tenor de tres diversos marcos constitucionales, cuya precisión resulta relevante para fijar el alcance de los convenios de coordinación fiscal celebrados conforme a la actual Ley de Coordinación Fiscal. Al respecto, destaca que en el texto original de la referida Carta Magna no se distribuyeron las fuentes o las materias sobre las cuales se ejercería la potestad tributaria por el Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, generándose un auténtico sistema concurrente de coordinación, donde la Federación tenía la libertad de establecer contribuciones sobre cualquier hecho o acto jurídico y los Estados únicamente encontraban limitado el ejercicio de la mencionada potestad, por lo dispuesto en los artículos 117, 118 y 131 constitucionales, en el sentido de no establecer tributos sobre el comercio exterior o interior, ni gravar el tránsito de personas o cosas que atravesaran su territorio. Al tenor de esas bases

constitucionales, fue el Congreso de la Unión, en su carácter de legislador federal, el que gradualmente estableció un auténtico sistema de coordinación fiscal entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios, el cual se sustentaba, por una parte, en participaciones de los impuestos federales a favor de las haciendas locales y, por otra parte, en una contribución federal prevista originalmente en la Ley Federal del Timbre, que recaía sobre los ingresos tributarios de carácter local y municipal y que constituía una auténtica participación de los impuestos de esos niveles de gobierno a favor de la Federación. Posteriormente, con la reforma realizada al artículo 73, fracción X, de la Constitución General de la República, el dieciocho de enero de mil novecientos treinta y cuatro, se estableció a nivel constitucional, por primera ocasión, un sistema de coordinación fiscal basado en la participación que respecto de un preciso tributo federal distribuiría la Federación entre las entidades federativas, destacando que del análisis de los debates que dieron lugar a la citada reforma y de las modificaciones que se hicieron a la iniciativa del Ejecutivo, la que no contemplaba erigir a nivel constitucional el sistema de participaciones, se colige que fue intención del Poder Revisor de la Constitución reconocer que las actividades relacionadas con las materias previstas en la fracción X del mencionado artículo 73 de la Carta Magna únicamente podrían gravarse por la Federación y que, en el caso de las contribuciones relacionadas con la energía eléctrica, por constituir éstas una fuente importante de recursos para las haciendas locales, al sustraerse de las respectivas legislaturas la potestad tributaria respectiva, era necesario restañarlas a través de un sistema de participaciones que legalmente ya existía pero que se garantizaría con un precepto constitucional. Al tenor de este contexto constitucional se realizaron diversas reformas legales que conformaron un nuevo sistema de coordinación fiscal basado en las participaciones que de los impuestos federales y locales se redistribuirían entre los tres niveles de gobierno. Con posterioridad, conforme a la reforma

constitucional del veinticuatro de octubre de mil novecientos cuarenta y dos, se modificó radicalmente el sistema nacional de coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, fragmentándose la regulación constitucional de la facultad legislativa del Congreso de la Unión, al normarse su distribución entre los referidos niveles de gobierno, en su ámbito general, en la fracción X del artículo 73 y uno de sus ámbitos específicos, el relativo al ejercicio de la potestad tributaria, en la fracción XXIX del propio precepto constitucional. Además, al crearse una disposición especial para regular la distribución de la potestad tributaria, se otorgó al Congreso de la Unión la atribución para imponer contribuciones en exclusiva sobre determinadas materias; asimismo, en la propia fracción XXIX se estableció que las entidades federativas participarían en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determinara, con lo que se consolidó el sistema de coordinación fiscal basado en la participación que concediera la Federación a las entidades federativas de lo recaudado vía tributos federales, pues tal participación no se limitaría a la de los ingresos derivados del impuesto a la energía eléctrica, sino también respecto de los diversos tributos especiales de carácter federal. En ese contexto, debe precisarse que, en esencia, el marco constitucional que se estableció a partir del año de mil novecientos cuarenta y dos es el sustento del sistema que a la fecha, en sede constitucional, rige la coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, sin que su estructura haya sido alterada como consecuencia de que en mil novecientos cuarenta y nueve se adicionara un inciso g) a la fracción XXIX del artículo 73 en cita, con el fin de reservar a la Federación la potestad para gravar en exclusiva la producción y consumo de cerveza.” (Tesis: 2a. CLXX/2000, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XII, Diciembre de 2000, No. Registro: 190,635.)

En ese contexto, en principio, debe destacarse que el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Federal otorga al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para establecer contribuciones que recaigan sobre determinadas fuentes de riqueza. Dicho numeral señala:

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

(...)

XXIX.- Para establecer contribuciones:

Transcribe (...)

De lo anterior se advierte que constitucionalmente no se ha reservado a la Federación establecer tributos que recaigan sobre las erogaciones que realice un patrón para retribuir el servicio personal subordinado que reciba de sus trabajadores.

Además en el referido precepto constitucional tampoco se reserva a la Federación gravar las remuneraciones que paga a sus trabajadores el Instituto Mexicano del Seguro Social, sin que un tributo de esa naturaleza, como es el caso del “impuesto sobre nóminas”, pudiera encuadrar en el supuesto del numeral 4o. de la fracción XXIX transcrita, ya que no tiene por objeto gravar los productos derivados de la explotación que realice la Federación de algún servicio público, en tanto que la fuente de riqueza sobre la que recae dicha contribución es la revelada por los pagos, en efectivo o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado que realice la mencionada entidad paraestatal; por lo que el citado numeral no puede entenderse como una limitación a la potestad tributaria de los Estados de la República que les impida gravar las erogaciones que realizan los poderes y entes públicos federales para retribuir a sus trabajadores, ya que tales erogaciones no constituyen un producto derivado de la prestación de un servicio público.

Al respecto, es aplicable por analogía la tesis jurisprudencial de este Alto Tribunal que lleva por rubro, texto y datos de identificación:

“INVASIÓN DE ESFERAS. EL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS PREVISTO EN UNA LEY LOCAL, EN RELACIÓN CON UNA INSTITUCIÓN DE CREDITO, NO INVADE LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN. Establecen las fracciones X (texto vigente hasta el 20 de agosto de 1993) y XXIX, punto 3o., del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es facultad del Congreso de la Unión legislar en materia de servicios de banca y crédito y establecer contribuciones sobre instituciones de crédito. Ahora bien, el impuesto sobre nóminas previsto en las leyes locales de algunas de las entidades federativas, como por ejemplo de los Estados de Jalisco, Tabasco y Campeche, grava las erogaciones, en efectivo o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, dentro del territorio de dichos Estados, por lo que los preceptos que lo establecen no invaden la esfera de atribuciones reservada constitucionalmente a la Federación, pues en ellos no se legisla sobre ninguno de los servicios de banca y crédito que prestan las instituciones de crédito, especificados en el artículo 46 de la Ley de Instituciones de Crédito, ni se establece gravamen alguno sobre los servicios y operaciones de banca y crédito o sobre los ingresos o utilidades que perciban las instituciones mencionadas, con motivo de dichos servicios y operaciones.” (Tesis: P./J. 21/94, Octava Época, Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 78, Junio de 1994, página: 19 No. Registro: 205,458.)

En adición a lo anterior, para determinar si los Estados de la República pueden válidamente establecer un impuesto sobre las remuneraciones que eroga el Instituto Mexicano del Seguro Social respecto de sus trabajadores, es necesario tomar en cuenta el sistema de distribución de la potestad tributaria entre la Federación y los Estados regido incluso por el sistema nacional de coordinación fiscal derivado de la propia fracción XXIX del artículo 73 constitucional, establecido en la Ley de Coordinación Fiscal, en los artículos 41, 42 y 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 27, 28 y 29 de la Ley del Impuesto Especial sobre

Producción y Servicios, máxime que conforme a la jurisprudencia de este Alto Tribunal el ámbito sobre el cual pueden ejercer su potestad tributaria los Estados de la República también se determina por lo pactado en los respectivos convenios de adhesión y lo señalado en la citada normativa federal, ya que el tributo establecido por el legislador local que recaiga sobre una fuente de riqueza respecto de la cual se haya comprometido a no ejercer temporalmente esa potestad, carecerá de fundamentación y, por ende, será violatorio del artículo 16 constitucional.

En efecto, si bien los artículos 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establecen que los Estados de la República que hayan celebrado un convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal no podrán mantener impuestos locales sobre los actos o actividades por los que deban pagarse esos impuestos federales, debe tomarse en cuenta que estas contribuciones no recaen sobre el servicio consistente en la prestación de un trabajo personal subordinado.

En efecto, de especial relevancia resulta señalar que el impuesto al valor agregado no se genera cuando se presta un trabajo personal subordinado, tal como deriva de lo establecido en el artículo 14, párrafo penúltimo, de la Ley que rige a dicho tributo; aunado a que en el artículo 2o., fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, no se considera como servicio gravado por este último impuesto el trabajo prestado de manera subordinada a un patrón.

En ese orden de ideas, dado que el “impuesto sobre nóminas” recae sobre una contraprestación que deriva de la realización de actividades que no están gravadas ni por la Ley del Impuesto al Valor Agregado ni por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, tomando en cuenta los efectos que la celebración de los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provocan en la esfera competencial de las legislaturas locales, se impone concluir que las Entidades Federativas sí pueden válidamente

gravar las erogaciones, que para retribuir al trabajo personal subordinado, realiza el Instituto Mexicano del Seguro Social.

En este contexto constitucional y legal, debe señalarse que si el Congreso del Estado de Guanajuato estableció el “impuesto sobre nóminas” que recae, incluso sobre las erogaciones que para retribuir a sus trabajadores realiza el Instituto Mexicano del Seguro Social, entidad paraestatal de la Federación, ejerciendo las atribuciones que constitucionalmente le corresponden, ello implica que la competencia para establecer exenciones sobre dicho tributo también le asiste única y exclusivamente a la indicada legislatura local, ya que no existe precepto constitucional alguno que permita al Congreso de la Unión establecer exenciones o diversos beneficios tributarios respecto a las contribuciones que válidamente pueden regular las legislaturas locales en ejercicio de la soberanía reconocida a los Estados en el artículo 41 de la Constitución General de la República.

En ese orden de ideas, dado que el Estado de Guanajuato puede válidamente establecer un impuesto que grave los pagos efectuados por el Instituto Mexicano del Seguro Social para retribuir al trabajo personal subordinado y, por ende, la facultad para exentar de su pago recae, exclusivamente, en la legislatura respectiva, es menester concluir que la contradicción advertida entre lo previsto en los artículos 1° y 2° de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato y el diverso 254 de la Ley del Seguro Social debe resolverse en el sentido de que prevalece la referida normativa local y, por ende, la citada entidad paraestatal federal está vinculada al cumplimiento de las obligaciones que legalmente se le imponen, en su carácter de contribuyente del “impuesto sobre nóminas” del Estado de Guanajuato.

(...)

Del argumento de la Corte, anteriormente sintetizado, surgen varias inconsistencias, que a continuación se comentarán:

1. En primer término, la Suprema Corte considera que no es dable sostener la supremacía de leyes que reglamentan normas constitucionales en relación con las leyes locales, pues estas últimas también tienen como fundamento para su emisión una norma constitucional que es el artículo 124; por lo que considera que las leyes que reglamentan una disposición constitucional tienen exactamente la misma jerarquía que las leyes estatales, puesto que ambas emanan de preceptos constitucionales que no tienen una distinción que pudiese determinar su diferencia jerárquica.

Al respecto, el Ministro sustentante, perdió de vista que no fue materia de litis si los estados tienen o no facultades para emitir sus propias leyes, siendo un hecho no sujeto a discusión que sí las poseen y que pueden estipular en materia tributaria lo que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no haya reservado expresamente a la Federación, como veremos más adelante.

En ese tenor, pareciera que la Corte perdió de vista que el Instituto no pidió que se invalidara la Ley Estatal en lo general ni atacó su validez; es más, ni siquiera la tachó de ilegal en el fondo atinente a la facultad tributaria de los Estados. Simplemente demandó que se le inaplicara conforme a lo dispuesto por el legislador en el artículo 254 de la Ley del Seguro Social.

Aquí, el punto es que, si bien es cierto, las facultades de las entidades federativas para establecer contribuciones en la esfera de su competencia, emana de la letra del artículo 124 Constitucional - que de manera muy general señala que las facultades no reservadas a la Federación, serán competencia de los estados-, no lo es menos que la exención o no sujeción tributaria del Instituto Mexicano del Seguro Social, deriva de la protección constitucional dispensada a la clase trabajadora por el artículo 123, fracción XXIX de nuestra Carta Magna, esto es, no obedece a un capricho del legislador, sino que procede del ejercicio de la función protectora y facilitadora del Instituto y de las fuentes de sus ingresos, situación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue omisa en considerar en el fallo que

nos ocupa, siendo señalado por el propio Ministro Salvador Aguirre Anguiano en su voto particular.

En ese sentido, siendo rigoristas, como la Corte pretendió serlo al desestimar el análisis exhaustivo del Tribunal Colegiado, no podríamos hablar estrictamente de que la Ley del Seguro Social y las Leyes Estatales Tributarias se encuentren en un plano de igualdad.

En efecto, partamos de la premisa de que la letra del artículo 133 Constitucional es categórica al delimitar la superioridad jerárquica de los ordenamientos emanados del Congreso de la Unión. En ese sentido, si bien es cierto, la facultad de los estados de expedir sus propias leyes en las materias que les competen, deriva en forma residual del artículo 124 Constitucional, no lo es menos que dichas leyes son emitidas por los Congresos Locales, a diferencia de la Ley del Seguro Social, que tiene todo el cariz de Ley Constitucional, pues es emitida por el Congreso de la Unión, y nace directamente de una disposición prevista en la Ley Fundamental, como es la fracción XXIX del artículo 123 constitucional, aserto este último que es incluso convalidado por la Corte en la ejecutoria que estamos analizando.

En ese sentido, cabe señalar que el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe expresamente que los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados, es decir, acentúa la preeminencia de las primeras sobre los segundos, más allá de interpretaciones rebuscadas que pasan por alto el principio general del derecho *in claris non fit interpretatio*, máxime cuando el numeral en comento es bien claro en su contenido. En el mismo tenor, el artículo 120 Constitucional

establece que los titulares de los poderes ejecutivos de las entidades federativas están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales⁸⁰.

Esto es, como bien consideró el Tribunal Colegiado en su momento, en la especie, el conflicto normativo se originó entre un precepto que deriva de manera directa de la Constitución, respecto de ordenamientos secundarios.

En esa tesitura, para sostener un argumento como el que esgrime la Corte en la ejecutoria del Amparo Directo en Revisión 1014/2006, habría que acudir forzosamente a conceptos e interpretaciones doctrinarias, ya que no existe un precepto legal que estipule tal cual lo que la Corte razonó. El problema es que la Corte apoya la opinión de que la doctrina no vale, si no se encuentra plasmada en Ley. Es de hacer notar que el contenido del considerando que nos ocupa, es fundamentalmente interpretativo, esto es, no se ciñe al tenor literal de ninguna norma ni presenta mayores argumentos que la propia investidura de la Corte para sustentarse.

2.- Prosiguiendo la lectura de los puntos torales de la ejecutoria que nos ocupa, la Suprema Corte considera que la inexistencia de una relación jerárquica entre la esfera federal y la esfera local se corrobora con lo establecido en los artículos 103, fracciones II y III, y 105, fracción I, inciso a), de la Constitución General de la República, ya que al preverse la posibilidad constitucional de que la Federación pueda invadir la esfera de los Estados y, por ende, la necesidad de contar con medios de control que permitan restaurar el orden constitucional cuando ello acontezca, se advierte que por regla general la esfera federal no condiciona el contenido de la normativa que compete expedir a las legislaturas locales.

⁸⁰ Como se explicó en el capítulo tercero y veremos más adelante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha efectuado otro análisis jurisprudencial de donde emergió una distinción entre las leyes *federales* y las *generales*, lo cual no es óbice para arribar al planteamiento respecto al artículo 133 Constitucional, puesto que la Ley del Seguro Social participa del carácter de norma constitucional.

Para sustentar su dicho, el Máximo Tribunal invoca la tesis de rubro “LEGISLACIONES FEDERAL Y LOCAL. ENTRE ELLAS NO EXISTE RELACION JERARQUICA, SINO COMPETENCIA DETERMINADA POR LA CONSTITUCION”, ya transcrita en párrafos precedentes.

Al respecto, se citan los razonamientos casi textuales de la ejecutoria que nos ocupa, para evidenciar la contradicción en que incurre la Corte, pues en párrafos previos había aseverado que la Federación no podía válidamente “invadir” la esfera competencial de las entidades federativas, pero aquí, ya acepta que existe *la posibilidad constitucional* de que ello suceda, aunque insiste en el punto de que como regla general *no se condiciona* el contenido de la normativa que expidan las legislaturas locales – agregaremos que tampoco se impide la incidencia en comento-; este análisis muy forzado de la Corte, busca sustentarse en una tesis ya analizada en su momento por el Tribunal Colegiado, con otro enfoque.

En esa tesitura, es menester puntualizar que, precisamente derivado de la aplicación de los artículos 103 y 105 Constitucionales, en virtud de un análisis ya efectuado por la Corte⁸¹ con mucha antelación al fallo que nos ocupa, se

⁸¹ Tesis de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 211, Cuarta Parte, Sexta Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes: *‘EJECUCIÓN DE SENTENCIAS DE AMPARO. SUPREMACÍA DE LA LEY DE AMPARO. El artículo 3007 del Código Civil vigente en el Estado de México hasta mil novecientos cincuenta y seis, correspondiente al 2861 del que rige en la actualidad, establece que los actos o contratos que se otorguen o celebren por personas que en el registro aparezcan con derecho a ello, no se invalidarán en cuanto a tercero de buena fe, una vez inscritos, aunque después se anule o resuelva el derecho del otorgante en virtud de título anterior no inscrito o de causas que resulten claramente del mismo registro, y que lo dispuesto en este artículo no se aplica a los contratos gratuitos. Este precepto, que protege los derechos de los terceros adquirentes que demuestren haber adquirido de buena fe algún bien a título oneroso, de persona que según el registro pueda transmitírselo y que hayan inscrito el título correspondiente, no puede prevalecer frente al artículo 80 de la Ley de Amparo, el cual previene que la sentencia que concede la protección federal tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; las leyes tienen un orden jerárquico establecido por la Constitución, de la que derivan su validez normativa. En efecto, el artículo 133 de la Carta Fundamental, previene que dicha Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados legalmente celebrados, serán la Ley Suprema de toda la Unión, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados. En tal virtud, después de la Constitución deben considerarse como superiores las leyes reglamentarias de preceptos constitucionales, como es la Ley de Amparo, la Ley del Trabajo, y otras. Existen también leyes federales emanadas del*

desprende que en nuestro derecho, por ejemplo, tiene preponderancia la Ley Orgánica de los artículos 103 y 107 constitucionales sobre las disposiciones de los Códigos Civiles de los Estados, y por ello debe observarse lo prescrito por el artículo 80 derogado de La Ley de Amparo - cuyo tenor corresponde al numeral 77 de la Ley vigente-, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en el Código Civil del Estado de México. Dichos preceptos se refieren a los efectos que deberán tener las sentencias de amparo cuando éste se concede, según el carácter positivo o negativo del acto reclamado y su preeminencia sobre legislaciones locales en contrario.

El criterio en mención, advierte incluso que de aceptar la tesis contraria –esto es, que se aplique la legislación local sobre la reglamentaria de preceptos constitucionales-, las ejecutorias de amparo correrían el riesgo de quedar incumplidas, pues para ello, bastaría que un precepto local fuera contrario a la letra de la Ley de Amparo. En consecuencia, el Alto Tribunal determinó en su momento que las sentencias de amparo deben ejecutarse incluso contra terceros registrales adquirentes de buena fe, a los cuales hace referencia la legislación local.

Siguiendo ese orden de ideas, existen suficientes elementos para que esta interpretación se hubiera hecho extensiva a la Ley del Seguro Social, emanada como ya vimos de la letra del artículo 123, fracción XXIX Constitucional, pues como bien consideró el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de

Congreso de la Unión, como son el Código Civil y el Código de Comercio, que se consideran como leyes ordinarias del orden común e inferiores a las anteriores. Y en los Estados de la Unión se encuentran la Constitución y las leyes locales, que por disposición constitucional deben estar subordinadas a las leyes emanadas del Congreso de la Unión. En tal virtud, en nuestro derecho tiene preponderancia la Ley Orgánica de los artículos 103 y 107 constitucionales, sobre las disposiciones de los Códigos Civiles del Distrito Federal y de los Estados, y por ello debe observarse en el caso del artículo 80 de dicha ley, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en el Código Civil del Estado de México. Cabe advertir también, que de aceptar la tesis contraria, las ejecutorias de este Alto Tribunal correrían el riesgo de quedar incumplidas, pues para ello, bastaría que el perdidoso enajenara a un tercero registral y éste a otros más, que se ostentarían como propietarios de buena fe, arrojando sobre el que obtuvo la protección federal, la obligación de probar su mala fe, lo cual sería casi imposible en un número crecido de transmisiones. En consecuencia, las sentencias de amparo dictadas por esta Suprema Corte deben ejecutarse aun contra terceros registrales adquirentes de buena fe.'

Trabajo del Decimosexto Circuito, este artículo es un precepto que vela por temas que son considerados de utilidad pública, pues están destinados a la satisfacción de necesidades sociales, y no solamente enuncia sino que establece las bases o directrices para desarrollar la voluntad del Constituyente, máxime cuando, siguiendo la línea establecida por la propia Corte, no existe precepto del Orden Jerárquico superior que expresamente se pronuncie en contrario.

No sería óbice a lo anterior, que la “contrincante” del artículo 254 de la Ley del Seguro Social en el orden jurídico estatal fuera una ley de índole tributaria, que también podría entenderse destinada a cuestiones de utilidad pública, puesto que el beneficio obtenido por las entidades derivado de gravar al Instituto Mexicano del Seguro Social, no sería destinado a cubrir los servicios públicos que este otorga, por principio, en virtud de que los brinda exclusivamente, no existiendo esquema, ni financiamiento, ni alcance, ni marco legal que permita que las entidades federativas cubran por ejemplo, el rubro atinente a pensiones de los trabajadores, pagos y atención por accidentes, incapacidades o maternidad, apoyos sociales como el seguro popular, los programas IMSS-PROSPERA, SESENTA Y MÁS, entre otros.

Aunado a lo anterior, es menester puntualizar, que el Impuesto Sobre Nóminas y/o el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal se han destinado en los últimos tiempos a constituir garantías para la obtención de financiamiento sobre deuda estatal, que poco o nada se ha destinado, en el caso de Puebla, a la satisfacción de las necesidades que se busca cubrir con los servicios del Instituto Mexicano del Seguro Social arriba mencionados, sino más bien – oficialmente, ya que el fideicomiso que administra la contribución, se confirió a una empresa privada que mantiene reservada la información-, a sufragar obras de infraestructura mayormente urbana-metropolitana y ornamental.

Además, como se explicará con mayor detalle en el punto subsecuente, en la especie, el Impuesto Sobre Nóminas o el Impuesto Sobre Erogaciones por

Remuneraciones al Trabajo Personal, gravan primariamente el lucro, la riqueza patronal, extremo que no es aplicable al Instituto.

Al respecto, incluso el Ministro Aguirre Anguiano, en su voto particular expresado en la ejecutoria del Amparo Directo en Revisión 1014/2006, manifestó que “si bien el Congreso del Estado de Guanajuato tiene la facultad de establecer un “impuesto sobre nóminas”, ello no implica que pueda obligar a su pago a todas las entidades de la administración pública paraestatal federal, dado que el ámbito impositivo es un aspecto relevante que si no es regido en congruencia con los fines por los que fueron creadas dichas entidades, puede afectarse gravemente la viabilidad del servicio previsto constitucionalmente”. Y pues efectivamente, como se ha venido expresando, la Corte pasó por alto que no se discute si las entidades tienen o no facultades en materia tributaria, se discute que esas facultades no pueden pasar sobre un precepto nacido para materializar la voluntad del Constituyente, protegiendo al Instituto de cargas tributarias que pudieran mermar su patrimonio y comprometer el ejercicio de sus funciones, en detrimento de sus derechohabientes.

En esa tesitura, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Decimosexto Circuito, con residencia en Guanajuato, Guanajuato, consideró que el artículo 254 de la Ley del Seguro Social establece un régimen de privilegio para el Instituto Mexicano del Seguro Social que lo sustrae de la obligación de pagar contribuciones federales, estatales y municipales y que esa situación privilegiada se justifica atendiendo a la naturaleza del Instituto Mexicano del Seguro Social, que de acuerdo con el artículo 1 de la ley que lo regula, tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de pensiones, por lo que de no contar con el aludido beneficio se correría el riesgo de incumplir con la finalidad consagrada en la citada Norma Fundamental.

3.- Ahora bien, continuando el análisis de la ejecutoria de marras, la Suprema Corte discurrió que “si bien existe el criterio de Pleno consistente en que el artículo 133 reconoce la existencia de leyes del Congreso de la Unión que previa habilitación constitucional se erigen en leyes generales integrantes del orden jurídico superior y que, por ende, son jerárquicamente superiores a las de los Estados, en virtud de que mediante ellas se distribuyen funciones respecto de una determinada materia entre los órdenes jurídicos parciales que conforman al Estado Mexicano, lo cierto es que la Ley del Seguro Social no participa de la naturaleza de ese tipo de ordenamientos”.

Para arribar a esta conclusión la Corte estimó que “no existe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos habilitación expresa para que al expedir la Ley del Seguro Social se distribuyan competencias entre la Federación, Estados y Municipios; aunado a que el ámbito material de validez de esta ley no trasciende del que corresponde a la Federación y que si bien es cierto la Ley del Seguro Social en su artículo 3o. establece que la realización de la seguridad social está a cargo de entidades tanto federales como locales conforme a lo dispuesto por la misma y en los demás ordenamientos legales sobre la materia, empero, la aplicación de esa normativa federal por parte de las autoridades administrativas estatales, en atención a lo previsto en la fracción VII del artículo 116 constitucional, está condicionada a la celebración de los convenios previstos en la propia ley, específicamente en sus artículos 13, 89 y 251”.

En este contexto, el Alto Tribunal consideró que “la Ley del Seguro Social no puede considerarse como una ley de las denominadas como “leyes generales”, sino como una ley de naturaleza estrictamente federal que podrá aplicarse por las autoridades estatales y municipales previa celebración de los convenios mencionados en los preceptos antes señalados, al tenor de lo previsto en la fracción VII del artículo 116 constitucional, a diferencia de lo que sucede con las referidas “leyes generales”, que por su propia naturaleza y su diverso ámbito

material de validez son aplicables, por lo regular, por autoridades diversas a las federales sin necesidad de convenio alguno”.

No se comparte el criterio de la Corte, por lo siguiente:

En primer término, es menester traer a colación el criterio a que hizo referencia la Corte, para determinar el concepto de “Leyes Generales”:

LEYES GENERALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La lectura del precepto citado permite advertir la intención del Constituyente de establecer un conjunto de disposiciones de observancia general que, en la medida en que se encuentren apegadas a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituyan la "Ley Suprema de la Unión". En este sentido, debe entenderse que las leyes del Congreso de la Unión a las que se refiere el artículo constitucional no corresponden a las leyes federales, esto es, a aquellas que regulan las atribuciones conferidas a determinados órganos con el objeto de trascender únicamente al ámbito federal, sino que se trata de leyes generales que son aquellas que pueden incidir válidamente en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano. Es decir, las leyes generales corresponden a aquellas respecto a las cuales el Constituyente o el Poder Revisor de la Constitución ha renunciado expresamente a su potestad distribuidora de atribuciones entre las entidades políticas que integran el Estado Mexicano, lo cual se traduce en una excepción al principio establecido por el artículo 124 constitucional. Además, estas leyes no son emitidas motu proprio por el Congreso de la Unión, sino que tienen su origen en cláusulas constitucionales que obligan a éste a dictarlas, de tal manera que una vez promulgadas y publicadas, deberán ser aplicadas por las autoridades federales, locales, del Distrito Federal y municipales.

Amparo en revisión 120/2002. Mc. Cain México, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2007. Mayoría de seis votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

Época: Novena Época. Registro: 172739. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, Abril de 2007. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. VII/2007. Página: 5

El Tribunal Pleno, el veinte de marzo en curso, aprobó, con el número VII/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de marzo de dos mil siete.

Nota: En la sesión pública de trece de febrero de dos mil siete, además del amparo en revisión 120/2002, promovido por Mc Cain México, S.A. de C.V., se resolvieron los amparos en revisión 1976/2003, 787/2004, 1084/2004, 1651/2004, 1277/2004, 1576/2005, 1738/2005, 2075/2005, 74/2006, 815/2006, 948/2006, 1380/2006, y el amparo directo en revisión 1850/2004, respecto de los cuales el tema medular correspondió a la interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a que se refiere esta tesis aislada.

Del contenido de la tesis anteriormente transcrita, se desprende que para que una ley sea considerada “Ley General” y por ende sea parte de la “Ley Suprema de la Unión”, debe cumplir con las siguientes características:

- a) Se trata de leyes que pueden incidir válidamente en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano, esto es, no corresponden a las leyes federales, es decir, a aquellas que regulan las atribuciones conferidas a determinados órganos con el objeto de trascender únicamente al ámbito federal.

En ese aspecto, es de señalarse que es un hecho notorio que la Ley del Seguro Social no solamente incide en el ámbito federal, sino que sus repercusiones, relacionadas directamente con la prestación de servicios a los derechohabientes del Instituto Mexicano del Seguro Social, trasciende

las barreras estatales, ya que es menester que el Instituto tenga presencia operativa en la totalidad de entidades federativas, a fin de hacer llegar integralmente sus servicios a su población objeto.

Es decir, la Ley del Seguro Social, es más que una simple ley federal, puesto que emana directamente del Congreso de la Unión, en acatamiento al mandato constitucional de que el Estado Mexicano debe proveer servicios de seguridad social⁸² a los trabajadores, máxime cuando no existe ni remotamente la misma cobertura de necesidades por parte de los estados que integran la Federación; en ese sentido, resulta evidente la intención del legislador, de garantizar la prestación de servicios a través de la protección al patrimonio del Instituto, ya sea exentándolo o haciéndolo *no objeto* de contribuciones y plasmando dicha inmunidad fiscal en el artículo 254 de la Ley del Seguro Social.

- b) Las leyes generales corresponden a aquellas respecto a las cuales el Constituyente o el Poder Revisor de la Constitución ha renunciado expresamente a su potestad distribuidora de atribuciones entre las entidades políticas que integran el Estado Mexicano, lo cual se traduce en una excepción al principio establecido por el artículo 124 constitucional.

De lo anterior se desprende, que para que nos encontremos en presencia de una *ley general*, es necesario que la misma verse sobre facultades concurrentes, esto es, aquellas atribuidas a un ámbito de gobierno y no prohibidas para el otro⁸³.

⁸² No perder de vista que “la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo a través de la prestación de servicios médicos y de guarderías para los hijos de las madres aseguradas, la prevención y atención de riesgos de trabajo, de prestaciones sociales, de otorgamiento de subsidios y de pensiones”(Exposición de Motivos, Iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y de la Ley de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, 1995).

⁸³ Matute González, Carlos F., *El Reparto de Facultades en el Federalismo Mexicano*, México 2007, Editorial Porrúa, p. 205.

En el caso sujeto a estudio, la propia Corte, a foja 51 de la ejecutoria materia de análisis, reconoce que la Ley del Seguro Social en su artículo 3o. establece que la realización de la seguridad social está a cargo de entidades tanto federales como locales conforme a lo dispuesto por la misma y en los demás ordenamientos legales sobre la materia, es decir, que los servicios que brinda el Instituto, inherentes a la seguridad social de los trabajadores, son susceptibles de ser ejercidos concurrentemente tanto por la Federación, como por los estados.

Sin embargo, la Suprema Corte incurre en un craso error cuando siguiendo esa línea de pensamiento asegura en la ejecutoria de marras que para que las autoridades administrativas estatales puedan aplicar la normativa federal en materia de seguridad social, es indispensable la celebración de convenios entre la Federación y los Estados, por mandato Constitucional establecido, según la Corte, en la fracción VII del artículo 116 constitucional, misma que es del tenor literal siguiente:

Artículo 116. El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo.

Los poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

(...)

VII.- La Federación y los Estados, en los términos de ley, podrán convenir la asunción por parte de éstos del ejercicio de sus funciones, la ejecución y operación de obras y la prestación de servicios públicos, cuando el desarrollo económico y social lo haga necesario.

Como se advierte del numeral de trato, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos *faculta* a la Federación y Estados para convenir, ya que dice que *podrán* hacerlo, pero en ningún momento *obliga* a la celebración de convenios, ni mucho menos condiciona la prestación de servicios públicos a dicha celebración, ya que el artículo en comento no reza *deberán*, lo que le daría un efecto imperativo, como el que erróneamente sostiene la Corte.

Siguiendo ese orden de ideas, la Corte tampoco justifica por qué razón legal, en todo caso, considera que por el hecho de que una ley pudiera requerir para su ejecución de la celebración de un convenio, no pueda ubicarse en la categoría de “ley general”; de hecho, vale la pena destacar que la Corte indica en la ejecutoria que nos ocupa que las leyes generales “*por lo regular*” se aplican sin necesidad de convenio, pero no se atreve a aseverar tal cual que “en todos los casos” o “como regla general” las leyes generales sean aplicables sin necesidad de convenio alguno, esto es, no brinda elementos jurídicos de peso que sustenten que sea característica *sine qua non* de una Ley General, que se pueda aplicar por cualquiera de los órdenes de gobierno sin necesidad de celebración de convenio.

Tampoco se advierte, como sostiene el Alto Tribunal, que se desprenda de la letra de los artículos 13, 89 y 251 de la Ley del Seguro Social un contenido que obligue a la celebración de convenios como requisito *sine qua non* para la prestación de los servicios de seguridad social, ya que el primero de dichos numerales únicamente establece una salvedad en tratándose de trabajadores al servicio de las administraciones públicas de la Federación, entidades federativas y municipios que estén excluidas o no comprendidas en otras leyes o decretos como sujetos de seguridad social, sin embargo, en lo que resta, los precitados artículos se limitan a señalar modalidades y/o facultades **pero sin carácter explícitamente vinculante, sino enunciativo.**

Así las cosas, no es óbice a lo anteriormente expuesto en relación con la existencia de la facultad concurrente en materia de seguridad social, el dicho de la Corte en el sentido de que “no existe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos habilitación expresa para que al expedir la Ley del Seguro Social se distribuyan competencias entre la Federación, Estados y Municipios”; aunado a que “el ámbito material de validez de esta ley no trasciende del que corresponde a la Federación”, ya que tampoco existe la prohibición expresa a las entidades o la reserva expresa en favor de la Federación para la realización de la seguridad social, tan es así, que como hemos visto y la Corte reconoce, la Ley de la materia asigna la responsabilidad tanto a la Federación como a estados y municipios, lo que viene a refutar el segundo argumento del Supremo Tribunal concerniente al ámbito material de validez de la Ley del Seguro Social. En este punto, el razonamiento de la Corte resulta incongruente, pues siguiéndolo, sería discordante que las entidades federativas, con base en lo dispuesto en el artículo 124 Constitucional, determinen contribuciones en las materias no reservadas expresamente a la Federación, puesto que dicho numeral en ningún momento las *habilita expresamente* para ello.

Por último y sólo a mayor abundamiento, cabe mencionar que la Corte plantea una suerte de equivalencia, de espejo, entre lo que ocurre, por ejemplo, en el caso de los convenios de colaboración en materia del sistema de coordinación fiscal celebrados entre la Federación y las entidades, que pudieran celebrar los mismos entes en materia de seguridad social, pero nuevamente incurre en un sinsentido en su analogía, puesto que el sistema nacional de coordinación fiscal, si bien es cierto, es en cierta forma reglamentario de las fracciones X y XXIX del artículo 73 Constitucional, no lo es menos que no se encuentra contemplado ni

desarrollado como tal en el cuerpo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino en virtud de leyes secundarias⁸⁴.

- c) Son leyes no emitidas motu proprio por el Congreso de la Unión, sino que tienen su origen en cláusulas constitucionales que obligan a éste a dictarlas, de tal manera que una vez promulgadas y publicadas, deberán ser aplicadas por las autoridades federales, locales, del otrora Distrito Federal y municipales.

Respecto a ésta última característica, ya se ha comentado previamente que la Ley del Seguro Social es una ley constitucional, pues surge directamente de una disposición prevista en nuestra Carta Magna, como es la fracción XXIX del artículo 123 constitucional, esto es, el Congreso de la Unión recibió el mandato y la facultad de desarrollar con amplitud la referida norma constitucional, a fin de extender y especificar en detalle la materia de seguridad social prevista de manera general en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por ende, conforme al criterio del Pleno de la Corte, su aplicación debe llevarse a cabo por las autoridades federales, locales y municipales.

Por lo anteriormente expuesto, es claro que la Ley del Seguro Social, sí cumple con los requisitos fijados por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación para las Leyes Generales, contrario al criterio expresado en la ejecutoria del Amparo Directo en Revisión 1014/2006, cuyos argumentos, como hemos visto resultan tanto contradictorios como carentes de mayor sustento que el haber sido la Corte quien los emitió.

4.- Ahora bien, siguiendo el orden del fallo sujeto a discusión, la Suprema Corte estimó asimismo que para resolver la contradicción entre lo previsto en la Ley de

⁸⁴ Respecto de la Coordinación Fiscal, la Constitución solo hace dos referencias a la misma, en transitorios y no aplican en lo que estamos exponiendo.

Hacienda para el Estado de Guanajuato y lo señalado en el artículo 254 de la Ley del Seguro Social, debe tomarse en cuenta si en términos de las bases que conforme a la Constitución rigen la distribución de la potestad tributaria entre la Federación y los Estados, la facultad para imponer un tributo que recaiga sobre las erogaciones que realice el citado organismo descentralizado federal e incluso para determinar si se encuentra obligado o exento de su pago, corresponde a la Federación o a los Estados. Para tal fin, la Corte pretende analizar lo previsto en los artículos 73, fracciones VII y XXIX, 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118, fracción I Constitucionales, así como dos criterios propios, arribando a conclusiones muy debatibles, como se expondrá a continuación.

A partir de su análisis de la letra del artículo 73 Constitucional, el Alto Tribunal considera que en dicho numeral no se reserva a la Federación la potestad de gravar las remuneraciones que el Instituto Mexicano del Seguro Social paga a sus trabajadores, y por ende, las entidades federativas sí pueden hacerlo a través del Impuesto Sobre Nóminas o del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal.

El razonamiento anterior, parte de premisas equivocadas, choca con la letra del numeral de trato e incluso motivó el voto particular del Ministro Aguirre Anguiano, puesto que contrario al razonamiento de la Corte, el artículo 73 Constitucional sí reserva a la Federación gravar las erogaciones que efectúe el Instituto para pagar a sus trabajadores, en tanto dichas erogaciones derivan de la prestación de un servicio público que, si bien tiene el cariz de facultad concurrente, al no tener los estados la capacidad operativa para brindarlo, deviene en un servicio público explotado en exclusiva por la Federación y respecto del cual solamente el Congreso de la Unión puede establecer tributos.

Lo anterior, conforme lo dispone el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Federal, mismo que a la letra indica:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

(...)

XXIX. Para establecer contribuciones:

(...)

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

(...)

En ese tenor, la Corte minimiza y hasta pretende soslayar – sin sustento alguno – que la prestación de servicios públicos por parte del Instituto, sería imposible sin órganos operativos encargados de tal fin, y que dichos órganos operativos, forzosamente requieren un capital humano para funcionar, y que dicho capital humano, se compone por individuos que para aportar su fuerza de trabajo al Instituto requieren de una remuneración; esto es, la remuneración que reciben los trabajadores del Instituto Mexicano del Seguro Social por su labor, es inseparable del servicio público brindado, es inmanente a éste, luego entonces, sí constituye un producto derivado de la prestación de un servicio público⁸⁵.

⁸⁵ En ese aspecto, conviene destacar un elemento infravalorado por la Corte, pero que resultaba esencial para dilucidar efectivamente la controversia: el concepto de *servicio público*. De éste, dice Carlos García Oviedo, citado por Ernesto Flores Zavala (Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 8a Edición, México 1966, Editorial Porrúa, p. 13-14), que es una ordenación de elementos y actividades para un fin, siendo el fin la satisfacción de una necesidad pública, aunque hay necesidades de esa clase que se satisfacen por el régimen del servicio privado; el servicio público implica la acción de una personalidad pública, aunque no siempre sean las personas administrativas las que asuman esta empresa; da lugar a una serie de relaciones jurídicas constitutivas de un régimen jurídico especial, distinto, por tanto, del régimen jurídico general de los servicios privados.

Siguiendo ese orden de ideas, la Segunda Sala del otrora Tribunal Fiscal de la Federación, fijó el concepto de servicio público al resolver el juicio 4247/937, señalando “el servicio público (...) es una organización que suple la insuficiencia de la iniciativa privada por el empleo eventual de prerrogativas de poder público, para asegurar la satisfacción regular y continua de una necesidad colectiva (...) siendo de tal naturaleza que no puede ser realizado completamente sin la intervención de la fuerza gobernante (...) se requiere que sea una actividad mediata o inmediatamente estatal.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que “se entiende por un servicio público, un servicio técnico prestado al público, de una manera regular se entiende por servicio público, un servicio técnico prestado al público, de una manera regular y continua (sic), para la satisfacción del orden público y por una organización pública. Es indispensable, para que un servicio se considere público, que la Administración Pública lo haya centralizado y que lo atienda directamente y de por sí, con el carácter de dueño, para satisfacer intereses generales; y que consiguientemente, los funcionarios y empleados respectivos sean nombrados por el poder público y formen parte de la administración, quedando sujetos al estatuto respectivo, o, en otros términos, al conjunto de reglas que norman los deberes y derechos de los funcionarios y empleados públicos, entre los cuales figuran: la obligación de otorgar protesta, antes de entrar

En ese aspecto, como bien señaló el Ministro Aguirre Anguiano en su voto particular, debe tomarse en cuenta que si un determinado servicio público, por disposición constitucional, debe ser regulado por la Federación, y se presta por una entidad paraestatal del mismo ámbito de gobierno, el régimen tributario al que debe sujetarse aquél debe ser el fijado por el Poder Federal al que corresponde en principio el ejercicio de la potestad tributaria, dada la trascendencia que tiene para la viabilidad de la prestación del servicio, pues el Congreso debe tener la facultad exclusiva de regular todos aquellos aspectos que puedan incidir en la viabilidad de los fines que el mandato constitucional persigue.

Luego entonces, la Corte considera que si la Federación no ha gravado al Instituto Mexicano del Seguro Social, las entidades federativas pueden hacerlo; pero pierde totalmente de vista que el único facultado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para imponer cargas tributarias sobre la materia, sería el Congreso de la Unión y si no lo ha hecho - evidentemente en armonía con la

en posesión de su encargo, y el derecho de recibir la retribución, que será fijada forzosamente, por la Cámara de Diputados, en los presupuestos de egresos” (https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=100000000f8fc00&Apendice=1000000000000&Expresion=servicio%2520p%25C3%25BAblico%2520otomo%2520XV%25201251&Dominio=Rubro,Texto_Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=3&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5&ID=284626&Hit=1&IDs=284626,284627,284628&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema=, consultado el 10 de septiembre de 2018).

En otra oportunidad, al resolver el amparo directo 374/62, nuestro máximo Órgano Jurisdiccional, señaló que “por servicio público debe entenderse el establecimiento de un régimen jurídico especial para dar satisfacción regular y continua a cierta categoría de necesidades de interés general. Organizar un servicio público es formular las reglas generales según las cuales se regirá la actividad de ciertas personas, o deberán ser administrados determinados bienes. El régimen jurídico del servicio público, puede tener variantes, ser más o menos completo, y constreñirse a la limitación de la actividad concurrente de los particulares, a la fijación de tarifas, y a la prestación del servicio a cualquier persona que lo solicite en cualquier momento. La determinación de cuando existe un servicio público corresponde fundamentalmente al Poder Legislativo” (Ibíd., Flores Zavala, p.15). En esa tesitura, me permito traer a colación nuevamente al Mtro. Flores Zavala, quien estipula que el hecho de que el servicio sea regular y continuo no es propiamente una característica, sino una causa, para que ciertos servicios sean públicos y que la prestación de los servicios públicos no es la única actividad del estado, pero sí es la más importante, señalando que entre las causas torales para organizar como públicos ciertos servicios, destacan las siguientes:

1. La continuidad en la satisfacción del interés social a que provee el servicio.
2. La uniformidad, es decir, que las “necesidades sociales que interesan a la colectividad deben ser satisfechas con un criterio armónico, procurándose que en la debida proporción participen todos o la mayoría de los núcleos de un país, de sus ventajas”.
3. Dar garantías a los ciudadanos de que el servicio funcionará de acuerdo estricto con su propia naturaleza y rindiendo su natural utilidad.
4. Económicas, para evitar que el servicio público se convierta en fuente de expropiación para los particulares, en detrimento de los ciudadanos.
5. Dar garantía de que el servicio se prestará en condiciones de igualdad para todos los individuos, salvo la existencia natural de ciertas categorías privilegiadas.

inmunidad tributaria de que el mismo Congreso invistió al Instituto a fin de garantizar el impacto social de sus funciones⁸⁶ -, no por ello un congreso local puede hacerlo. Esto es, la competencia exclusiva del Congreso de la Unión se encuentra intocada, puede o no ejercerla, siendo su facultad discrecional hacerlo o no, pero si no lo hace, ello no faculta a los estados para legislar en una materia reservada, por estarles vedado constitucionalmente.

En ese sentido, si se dejara a un lado que los sueldos que paga el Instituto son inherentes a su actividad, y se les considerara – erróneamente, como pretende la Corte, y se demostrará en párrafos subsecuentes- como fuentes de riqueza para éste, susceptibles por ende de ser gravados, ello sería materia del Impuesto Sobre la Renta, por ser esta la contribución emanada del Congreso de la Unión que conforme al artículo 73 fracción XIX le correspondería. Sin embargo, la Federación no le ha impuesto al Instituto mayor obligación que la de retenedor del mencionado tributo a sus trabajadores, pero no le exige Impuesto Sobre la Renta sobre sus actividades, porque no le generan una renta al organismo, una utilidad monetaria; de tal suerte que aquí la óptica cambia, pues si bien los salarios son una fuente de riqueza para los trabajadores del Instituto, no lo son para éste, como equivocadamente lo estimaron las entidades y la Corte.

Ello nos lleva a otro punto muy delicado, flagrantemente pasado por alto por el Alto Tribunal, que sustenta la legalidad de la imposición tributaria sobre el Instituto en “la fuente de riqueza” de éste, considerando como tales los salarios de los trabajadores: sin embargo, en la especie **no existe “fuente de riqueza” ni capacidad contributiva.**

⁸⁶ En la exposición de motivos vertida en la Iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y de la Ley de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado de 21 de diciembre de 1995, se indica: “ Por ello, para lograr que cumplan con sus objetivos (del Instituto Mexicano del Seguro Social), es fundamental ampliar la cobertura, elevar la calidad y calidez de los servicios, mejorar las prestaciones y consolidar su autonomía financiera. Cualquier iniciativa que se aparte de estas premisas y someta a la seguridad social a determinaciones que la hagan alejarse de sus fines, en aras de otorgarle preeminencia al mercado y los particulares, irá en detrimento de su población beneficiaria, de la calidad de vida de los mexicanos y será motivo de perturbación social”.

Para mejor claridad de lo anterior, me permito citar el siguiente criterio, que resulta particularmente ilustrativo respecto del tema que nos ocupa:

IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL. LOS ARTÍCULOS 1, APARTADO A Y 2 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE PUEBLA QUE LO PREVÉN, AL REFERIRSE A UNA ACTIVIDAD QUE REFLEJA INDIRECTAMENTE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. A través de los artículos 1, apartado A y 2 de la Ley de Hacienda del Estado de Puebla, el legislador local creó un tributo que tiene como objeto las erogaciones de tipo remunerativo que identifica como fuente de riqueza para efectos fiscales, para lo que recoge aspectos conceptualizados de manera originaria y preponderante por la materia laboral. Así, el legislador definió un impuesto sobre nóminas, al que denominó "impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal", el cual encuentra sustento en los pagos en dinero o en especie que por ese concepto tiene que sufragar el patrón. Por ende, dado que el objeto del impuesto en cuestión es la realización de erogaciones, resulta palmario que no tiene como base un ingreso. Lo explicado pone en evidencia que el impuesto referido es de tipo indirecto, al gravar una manifestación mediata de la capacidad contributiva: las erogaciones; en otras palabras, el impuesto no recae sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, en las que la riqueza se hace patente por sus elementos ciertos, que son la renta (aspecto dinámico) o el patrimonio (aspecto estático); antes bien, **se grava una riqueza presunta, a la que se llega por otra manifestación, como son los gastos que hace el patrón por concepto de remuneraciones a sus trabajadores**; los cuales pueden ser objeto de imposición por parte del Estado. En esa tesitura la potestad tributaria implica para las autoridades legislativas competentes la facultad de determinar el objeto de los tributos involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de su capacidad contributiva; de ahí que **uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es precisamente el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados. Entonces, el patrón al costear la prestación de un trabajo personal subordinado demuestra capacidad, porque el sentido común apunta a que**

únicamente las personas que la poseen pueden ser patrones, esto es, sólo quien obtuvo los ingresos suficientes para estar en condiciones de formar la riqueza, tiene la facultad de efectuar las erogaciones; de tal suerte que los individuos que mayores gastos realicen, tendrán en ese aspecto mayor capacidad contributiva. En suma, de una interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se colige que éste no señala como requisito que los gravámenes se impongan únicamente sobre los ingresos y la propiedad de un patrimonio o capital, sino respecto de cualquier aspecto que sea indicativo de la capacidad contributiva, como acontece con las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado y por ende, los referidos preceptos de la Ley de Hacienda del Estado citados, no violan el invocado artículo 31, fracción IV, constitucional.

*Énfasis añadido.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Época: Novena Época. Registro: 174898. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Junio de 2006. Materia(s): Administrativa. Tesis: VI.3o.A.275 A. Página: 1161.

Amparo en revisión 42/2006. Gobernador del Estado de Puebla. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Del contenido de la tesis anteriormente transcrita, se desprende que el objeto del impuesto sobre nóminas o Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, es la realización de erogaciones, no el ingreso de las personas; esto es, no se busca gravar el ingreso del trabajador, sino la fuente de riqueza de su empleador y en ese sentido, el impuesto grava una manifestación mediata de la capacidad contributiva: las erogaciones; es decir, se grava una riqueza que se presume a partir de los gastos que hace el patrón por concepto de

remuneraciones a sus trabajadores; en una lógica empresarial, a mayor gasto en trabajadores, mayor volumen de producción y por ende, mayor grado de utilidad, de ganancias.

De ahí, que según la tesis de marras, “el patrón al costear la prestación de un trabajo personal subordinado demuestra capacidad, porque el sentido común apunta a que únicamente las personas que la poseen pueden ser patronos, esto es, sólo quien obtuvo los ingresos suficientes para estar en condiciones de formar la riqueza, tiene la facultad de efectuar las erogaciones; de tal suerte que los individuos que mayores gastos realicen, tendrán en ese aspecto mayor capacidad contributiva”.

La lógica de los anteriores razonamientos podría ser acertada en el mundo de la libre empresa y la iniciativa privada, pero hay elementos que la hacen inaplicable para el Instituto Mexicano del Seguro Social, destacando los siguientes:

- 1) El Instituto Mexicano del Seguro Social no es una empresa, ni se rige en función de objetivos mercantiles.

En efecto, una empresa o negociación mercantil, puede definirse como el conjunto de cosas y derechos combinados para obtener u ofrecer al público bienes o servicios, sistemáticamente y con propósitos de lucro⁸⁷, de negocio; ahora bien, para la OCDE, por actividades de *negocio* se entienden aquellas que incluyen la prestación de servicios profesionales y de otras actividades de carácter independiente⁸⁸, que generan un lucro o ganancia a quien los brinda. En ese orden de ideas, si bien es cierto, el Instituto Mexicano del Seguro Social ofrece bienes y servicios, no lo es menos que no lo hace con fines de lucro.

⁸⁷ Mantilla Molina, Roberto L., *Derecho Mercantil*, 7ª Edición, México 1964, Editorial Porrúa, p.99.

⁸⁸ Bettinger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 16ª ed., México 2010, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. de C.V., t. I, p. 228.

Como hemos visto, el Instituto busca ante todo proporcionar servicios y prestaciones como garantía de seguridad y bienestar del pueblo de México, en tanto la seguridad social mexicana se basa en valores humanistas, de bienestar individual y familiar, de equidad social, de redistribución del ingreso y de desarrollo comunitario y en ese sentido, el Instituto Mexicano del Seguro Social se erige como instrumento de la seguridad social integral, para coadyuvar a alcanzar la plena igualdad de oportunidades que nuestro país exige⁸⁹.

En la iniciativa privada, los altos cargos directivos piensan necesariamente en el dinero y no desdeñan el beneficio como sustento de una empresa. Los propietarios del negocio se hallan interesados en dos cosas: seguridad para sus inversiones y obtención de una buena utilidad de las mismas. Nadie, salvo un filántropo invierte en una empresa como no sea para obtener beneficios y dividendos, por lo tanto, la empresa se enfoca a la generación de los beneficios y el cálculo de los costos, que para hacerla rentable, deben ser inversamente proporcionales⁹⁰.

En ese orden de ideas, como se ha venido exponiendo, el Instituto se sostiene de las aportaciones de seguridad social y de los fondos gubernamentales que le son proporcionados por patrones, trabajadores y Federación, respectivamente, a fin de brindar los servicios para los que se encuentra facultado; dichos fondos han resultado históricamente insuficientes para el sostenimiento de tales servicios, lo que ha motivado diversas crisis a lo largo de los últimos 40 años.

Así las cosas, en una lógica de empresa, sostener un organismo como el Instituto sería a todas luces inviable, un desastre comercial, puesto que

⁸⁹ Exposición de Motivos de la Ley del Seguro Social publicada en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 1995.

⁹⁰ De Armond, Fred, "*Dirección y eficiencia en la empresa*", Barcelona 1965, Editorial Labor, S.A., p. 9.

consume mucho más capital que los ingresos que genera, es decir, operaría con pérdidas al no cobrar a tarifas comerciales ni competitivas por servicios especializados que se brindan a sus derecho-habientes o incluso a no derecho habientes. La lógica de mercado, busca que una empresa para ser sostenible genere ganancias, no pérdidas, situación que evidentemente, no aplica al Instituto.

En 1973, se preveía que Consolidada la estructura económica del Seguro Social, éste debía afrontar, entre otros problemas, la insuficiencia instalada en sus unidades de servicio y la demanda derivada de la meta perseguida en ese entonces, que era su extensión a núcleos demográficos hasta ahora no incorporados. En ese tenor, el Legislador estimó que la única solución era dotar al Instituto de una más flexible capacidad de disposición y utilización de todos sus recursos, de un mayor número de instalaciones - base de su capacidad real de aseguramiento- y de una aplicación cada vez más racional de sus recursos⁹¹.

Así, el legislador sustentó las modificaciones a la Ley de 1942, plasmadas en la diversa de 1973, estipulando con toda claridad que en consideración a que la Institución no persigue en modo alguno fines lucrativos, se le liberaba por ejemplo, de la obligación de constituir depósitos o fianzas legales aun cuando en tratándose de juicio de amparo, subsanándose en esta forma una omisión de la Ley de 1942.

Derivado de lo anterior, también el Legislador redactó el Título Quinto de la mencionada Ley de 1973, para –textualmente- agilizar los sistemas de administración del Seguro Social y dotarlo de la flexibilidad necesaria para cumplir eficazmente la función que la ley le asigna; cabe recordar que

⁹¹ Exposición de motivos, Ley del Seguro Social 1973.

dentro de los numerales que integran el mencionado Título, se encontraba el referente a la exención⁹² tributaria de que goza el Instituto.

La idea, o más bien, la finalidad de la iniciativa 1973, era ajustarse a la realidad económica que vivía el país, previo a las crisis económicas que lo sacudieron en 1982, 1988 y 1994, se consideraba deseable arribar a la seguridad social integral, para lo cual se estimó indispensable ampliar gradualmente la capacidad económica del Instituto e ir aumentando los ingresos de los millones de mexicanos que aún no tenían capacidad contributiva, de tal suerte que la seguridad social que en un principio estaba concebida como demanda de las clases trabajadoras, alcanzara a todos los sectores del país, pero con fines eminentemente sociales, no lucrativos.

- 2) El Instituto no opera con fondos emanados de la explotación de sus servicios, sino que se sostiene económicamente de las cuotas y contribuciones que cubren los patrones y otros sujetos obligados, los asegurados y el Estado.

En ese aspecto, conviene señalar que las cuotas obrero patronales que recibe el Instituto son destinadas al gasto público como lo ordena el artículo 31, fracción IV, constitucional, para cubrir las prestaciones de los seguros.

Lo anterior se ve corroborado en virtud del siguiente criterio:

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.

De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden

⁹² En ese entonces, era “exención”.

efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social.

Amparo en revisión 1543/94. Dubois Química, S.A. de C.V. 26 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de marzo en curso, aprobó, con el número LIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiocho de marzo de mil novecientos noventa y seis.

Tesis aislada P. LIII/96, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Página: 65

Cabe mencionar que los recursos del instituto sirven en buena medida para alimentar las reservas que constituye de acuerdo con los artículos 278 y 280 de la Ley del Seguro Social, mismas que no forman parte de su patrimonio, pero que deben utilizarse para cumplir los fines previstos en la Ley del Seguro Social y garantizar la viabilidad financiera del Instituto en el largo plazo; esto es, para garantizar el debido y oportuno cumplimiento de

las obligaciones que contraiga, derivadas del pago de beneficios y la prestación de servicios relativos a los seguros que establecen la misma Ley, por lo que el Instituto deberá constituir y contabilizar por ramo de seguro la provisión y el respaldo financiero de dichas reservas.

Las reservas en comento, que pueden ser Reservas Operativas; Reservas de Operación para Contingencias y Financiamiento; Reservas Financieras y Actuariales, Reserva General Financiera y Actuarial, se integran en virtud de los ingresos de las cuotas obrero patronales, aportaciones federales, así como por las cuotas de los seguros voluntarios.

Por lo tanto, las reservas están afectas a la prestación directa de los servicios que brinda el Instituto, pero, como ya se acotó, no forman parte de su patrimonio, por lo que sólo puede disponer de ellas para garantizar su operación.

En ese tenor, si se destinaran los recursos con los que cuenta el Instituto al pago del Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, no se estarían destinando las cuotas obrero patronales al gasto público ni a la seguridad social, por lo que se contravendrían los artículos 31, fracción IV y 123, Apartado A, fracción XXIX Constitucionales.

- 3) El Instituto no busca generar lucro ni riqueza. De hecho, no los genera y lleva décadas operando en condiciones financieras críticas.

Para 1995, el Instituto Mexicano del Seguro Social se encontraba en el umbral de una crisis de viabilidad financiera, que puso en serio peligro las expectativas de los trabajadores y la existencia misma del instituto, lo que motivó una reforma estructural a su Ley. La iniciativa partió de las siguientes condiciones, plasmadas en su exposición de motivos:

- a) La difícil coyuntura por la que atravesaba el país; aunque no era la única causa debilitante del sistema de seguridad social, sino un elemento para precipitar y agudizar la crisis. Tornó más vulnerable financieramente al organismo y deterioró en forma acelerada la calidad de los servicios médicos y las prestaciones en general. Las dificultades económicas sólo adelantaron la crisis en la seguridad social.

Las contribuciones y la cobertura de la seguridad social están directamente vinculadas a la situación del empleo y los salarios. Cuando disminuye el empleo formal se reduce la cobertura y bajan los ingresos del Instituto. La recaudación, al estar ligada a los salarios y no al costo de los servicios, depende considerablemente de la evolución de éstos, por lo que en épocas en que los salarios no crecen en términos reales, los ingresos institucionales disminuyen y es en esos tiempos de adversidad cuando la demanda de servicios aumenta, situación que, al día de la fecha, tiene totalmente rebasada a la institución.

- b) El sistema de seguridad con una vigencia de más de medio siglo diseñado en el siglo XX para atender a una población en su mayoría rural y con un sector industrial en permanente expansión, con un alto dinamismo demográfico, llegó a sus límites, se agotó. En ese aspecto, se consideró que la viabilidad del Instituto Mexicano del Seguro Social no podía ser resultado única y exclusivamente del incremento de cuotas, ya que a la larga se inhibiría el empleo y propiciaría la evasión de los pagos, como de hecho, ha venido sucediendo por muchos años.

El régimen colectivo y de reparto, piedra angular de la solidaridad intergeneracional que sostuvo (y aún sostiene) nuestro sistema de seguridad social y en el que se sustentan los fondos de pensiones, muy sensible a las crisis de los 80's y 90's y a un entorno económico cambiante, fue cuestionado de raíz.

En ese sentido, se determinó que el sistema de seguridad social debía transformarse reconociendo la nueva composición de la estructura demográfica del país, debiendo buscar mecanismos eficientes que aseguraran un rendimiento real de las pensiones, la ampliación de los recursos disponibles para fortalecer su capacidad de ejecución y aseguraran su viabilidad en una situación de menor crecimiento de la masa de cotizantes.

- c) No se entendió, como parece no entenderse ahora, que ningún sistema público de seguridad social es capaz de soportar crisis económicas recurrentes y de la magnitud de las que ha sufrido México, sin que se apliquen medidas compensatorias por parte del Estado y se corrija el rumbo de la política económica.

La crisis de los 80's, se tradujo en una crisis financiera del IMSS, lo que provocó serias distorsiones en la forma en que venía financiándose cada uno de los ramos de aseguramiento. Motivo por el que se tomó la decisión en 1990, de separar las contabilidades de los ramos de enfermedades y maternidad y de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte (IVCM) e incrementar el monto de las cuotas obrero-patronales. En el caso de este último seguro, los incrementos aprobados en 1991 y 1993 serían progresivos y llevarían a un porcentaje del 8.5% del salario base del trabajador, que se aporta en forma tripartita, hacia 1996. Sin embargo, la caída salarial persistente, la ausencia de una política industrial que fomentara la creación de empleos productivos y permanentes, el aliento a la inversión especulativa y el paulatino decrecimiento de la participación estatal en el cumplimiento de responsabilidades en el renglón del gasto social, hicieron que las disposiciones legislativas fueran insuficientes para resolver los estragos causados a la seguridad social, así como para encarar el futuro crecimiento de la población derechohabiente.

- d) La amenaza de insuficiencia de fondos que, según estudios del propio Instituto Mexicano del Seguro Social, se presentaría a partir del año 2002, manteniendo el monto de la cuota invariable.
- e) La delicada situación del seguro de enfermedades y maternidad del Instituto Mexicano del Seguro Social que, de acuerdo al diagnóstico hecho público por los funcionarios de la institución, enfrentaba un problema de desfinanciamiento histórico que comprometía la calidad del servicio en el corto plazo. Este ramo de aseguramiento, gastaba más de lo que recibía por concepto de cuotas, lo que condujo a que se utilizaran recursos provenientes de los ramos del seguro de IVCM (Seguro de Invalidez, Vejez, Cesantía en Edad Avanzada y Muerte) y guarderías para hacer frente a los costos de la atención médica.

En efecto, durante las primeras cinco décadas del Instituto Mexicano del Seguro Social, se efectuaron transferencias de recursos entre los distintos ramos de aseguramiento, muy especialmente de los ramos de la IVCM y guarderías para apoyar al de enfermedades y maternidad, el cual operó prácticamente desde su inicio con déficit financiero.

Por tanto, llegó el momento en que el ramo de IVCM no contó con las reservas líquidas necesarias, además de que el ramo de enfermedades y maternidad fue omiso en retribuir la renta correspondiente por las inversiones hechas en su favor.

- f) Se generó un incremento considerable en la tasa de crecimiento anual de los pensionados, que en promedio es del 7%, en contraposición con la de los asegurados, razón por la cual el ramo de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, enfrentó serios problemas de desfinanciamiento, susceptibles de incrementarse en forma progresiva.

Es de señalarse que desde 1944, a través de distintas modificaciones a la ley, los beneficios del ramo se aumentaron sustancialmente tales como: pensiones a familiares ascendientes, reducción de las semanas necesarias para tener derecho a los beneficios, gastos médicos a pensionados y sus derechohabientes, ayuda asistencial, extensión de la edad límite para la pensión de orfandad, asignaciones familiares, incremento de los montos de las pensiones, indización de las mismas al salario mínimo, un mes de aguinaldo e incrementos de las cuantías mínimas, las cuales se encontraban en 1989 en cerca del 35% de un salario mínimo del Distrito Federal, pasando, a partir del 1o. de enero de 1995, al 100% del mismo.

En cambio las cuotas de este seguro sólo se habían incrementado en dos ocasiones: en 1991, cuando se aumentaron del 6% al 7% sobre los salarios cotizables, además de un aumento anual de 0.2% hasta llegar al 8% en 1996 y el 0.5% que se agregó en las reformas a la ley en 1993. Derivado de lo anterior, los fondos fueron insuficientes para cubrir las prestaciones del ramo.

Más aún, por mandato legal, los remanentes de este ramo de seguro se invirtieron en la construcción de una amplia red de infraestructura para la atención médica y las prestaciones sociales en beneficio de los derechohabientes y la población en general.

Por ende, se tenía previsto que para el año de 1999 los egresos de la IVCM superarían a sus ingresos; es decir, las cuotas que por este ramo cubrieron los trabajadores en activo no alcanzarían para pagar la nómina de pensionados, por lo que se recurriría al uso de la reserva que era mínima, la cual se agotaría en dos años, con el déficit incrementándose año con año.

Derivado de los tres puntos anteriores, se colige con claridad, que el Instituto no cuenta con capacidad contributiva.

Abundando sobre el particular, Marco César García Bueno considera que la capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica, sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva ya que su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el ente público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador, sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas⁹³.

Así las cosas, para el Doctor García Bueno no tiene sentido hablar de capacidad contributiva como aptitud para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, si no se tienen los medios suficientes para hacer frente a las exacciones impositivas. Concebir la capacidad contributiva en un sentido económico responde, sobre todo, a una consecuencia lógica del sistema. Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes⁹⁴.

De los anteriores razonamientos, concatenados con las características y circunstancias que le son inherentes al Instituto Mexicano del Seguro Social y que han quedado expuestas en los párrafos precedentes, se desprende con claridad que, aunque la Institución cuenta con recursos cuantiosos para su operación, no

⁹³ García Bueno, Marco César, "El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal", en AA.VV. *Conceptos de Reforma Fiscal*, México 2002, Universidad Nacional Autónoma de México, pp. 51-52.

⁹⁴ Ídem, García Bueno.

por ello tiene capacidad contributiva, puesto que no lleva a cabo actividades lucrativas de negocio, sus recursos no derivan de tales actividades ni le pertenecen sino que se encuentran destinados exclusivamente a la prestación de sus servicios, y por añadidura son insuficientes para cubrir a cabalidad la demanda de dichos servicios.

En ese orden de ideas, conviene reiterar que el Maestro Juan Carlos Luqui⁹⁵ considera que el término “contribuyente” puede aplicarse a cualquier tipo de persona, excepto a las personas jurídicas de carácter público, puesto que las relaciones entre éstas y el Estado, no **son tributarias**, aun cuando entre ellas puedan nacer obligaciones que tengan por objeto prestaciones pecuniarias; en efecto, tales entidades, no pueden constituir sujetos contribuyentes, porque carecen de capacidad contributiva, no son beneficiarias de las ventajas que el Estado ofrece a los particulares; al contrario, son producto e instrumento de esas ventajas y seguridades, en la esfera de competencia correspondiente y en el caso concreto del Instituto Mexicano del Seguro Social, este constituye un *sujeto activo*⁹⁶ de la relación tributaria, en tanto le corresponde recabar las aportaciones de seguridad social de los sujetos pasivos (patrones y trabajadores), así como administrar los recursos que el Estado canaliza por su conducto para tal fin, por lo que sería un absurdo gravar contribuciones con otras contribuciones.

Luqui considera asimismo que no existe obligación sin vínculo legal, esto es, en apego al principio de legalidad, la obligación sólo puede crearla la Ley; en la especie, la propia Ley exime o considera *no sujeto* de tributo al Instituto Mexicano del Seguro Social.

⁹⁵ Luqui, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Buenos Aires, 1989, Ediciones De Palma, p. 29.

⁹⁶ Aquel que por Ley tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la contribución al sujeto pasivo (ciudadano-contribuyente-deudor)

En esa tesitura, Gabriela Ríos Granados, apunta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado la capacidad contributiva con el principio de proporcionalidad, de tal suerte que tiene plena vigencia en nuestro derecho⁹⁷.

5. Finalmente, es menester precisar que en la ejecutoria que se ha analizado, nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional lleva a cabo un razonamiento para determinar si las entidades federativas pueden válidamente determinar impuestos sobre las erogaciones al trabajo personal subordinado; al respecto, sólo se hace la acotación de que –como ya se mencionó más arriba-, en ningún momento fue materia de controversia tal aserto, sino si la determinación de contribuciones estatales puede alcanzar jurídicamente al Instituto, cuestión que se estima ha quedado dilucidada a lo largo del presente capítulo, en sentido negativo; esto es: conforme a derecho, el Instituto Mexicano del Seguro Social NO debe ser gravado por contribuciones federales, estatales ni municipales.

⁹⁷ García Bueno, Marco César, Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, *Estudios en Homenaje a Héctor Fix Zamudio*, México 2008, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, visible en la dirección electrónica <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>.

CAPÍTULO SEXTO

HACIA UNA NUEVA VISIÓN

Se ha expuesto en el capítulo precedente el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al tema que nos ocupa, mismo que, como hemos visto, se aparta de la línea trazada por el Legislador en materia Constitucional relacionada con la Seguridad Social.

Sin embargo, en el curso de la presente investigación, se detectaron criterios emanados de nuestro Alto Tribunal y del Poder Judicial de la Federación, respecto de instituciones que se ubican en situaciones análogas al Instituto Mexicano del Seguro Social, de las cuales puede inferirse un criterio contrastante con lo aseverado por la Corte en la ejecutoria del Amparo Directo en Revisión 1014/2006.

En esa tesitura, se han seleccionado los criterios que resultan particularmente relevantes, mismos que se procede a insertar y comentar a continuación:

NÓMINAS. LA EXENCIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO, PREVISTA EN EL INCISO E) DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE SAN LUIS POTOSÍ, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto, al establecer que están exentas del pago del impuesto sobre nóminas las erogaciones efectuadas por las instituciones de educación con reconocimiento oficial que la impartan de manera gratuita, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el hecho de no incluir a las instituciones educativas que obtienen una retribución por la prestación de sus servicios, ya que existen bases objetivas que justifican el trato diferenciado. Ello es así, ya que a diferencia de las instituciones educativas que prestan sus servicios y obtienen una retribución a través del pago de una colegiatura, las que imparten educación de manera gratuita

no reciben ingresos regulares por la realización de sus actividades y carecen de intervención en el financiamiento que obtienen para el desempeño de sus funciones, por lo que se justifica que el legislador libere del indicado gravamen a estas últimas instituciones, con la finalidad de no afectar el patrimonio destinado a la realización de sus actividades.

Contradicción de tesis 52/2008-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero, ambos del Noveno Circuito. 21 de mayo de 2008. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alfredo Aragón Jiménez Castro.

Tesis de jurisprudencia 95/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de mayo de dos mil ocho.

Época: Novena Época. Registro: 169454. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Junio de 2008. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 95/2008. Página: 403

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. EL ARTÍCULO 160, FRACCIÓN II, INCISO D), DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE PREVÉ LA EXENCIÓN DE SU PAGO A LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo citado, al prever un tratamiento "especial" para las instituciones educativas, respecto al pago del impuesto sobre nóminas, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque aquéllas forman parte de un grupo de contribuyentes con características propias que justifican su trato desigual en la ley, debido a las actividades que realizan de impartir educación, es decir, la exención se formula atendiendo a categorías abstractas de sujetos colocados en situaciones objetivamente distintas que, por razones de orden social, científico y/o cultural como es el caso de las instituciones educativas, sean públicas o privadas justifican que el legislador otorgue un trato desigual en atención a circunstancias objetivas relacionadas con las actividades que

desarrollan, las cuales ameritan un tratamiento fiscal distinto, no obstante que dichos sujetos realicen el hecho imponible del tributo, como lo es el pago por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la subordinación de éstos; de ahí que, al existir una distinción objetiva respecto de aquellos contribuyentes que se constituyen con un objeto meramente económico, el beneficio fiscal de mérito resulta ajustado al principio de equidad tributaria, pues se justifica en el apoyo a quienes prestan un servicio vinculado directamente con el ejercicio de una prerrogativa constitucional.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 5/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 10 de noviembre de 2015. Mayoría de dos votos de los Magistrados Jorge Meza Pérez y Sergio Javier Coss Ramos. Disidente y Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Encargado del engrose: Sergio Javier Coss Ramos. Secretario: Edmundo Raúl González Villaumé.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo en revisión 18/2015, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo en revisión 238/2014.

Nota: De la sentencia que recayó al amparo en revisión 18/2015, resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, derivó la tesis aislada IV.1o.A.26 A (10a.), de título y subtítulo: "IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. AL COMPRENDERSE EL OBJETO, BASE, TARIFA Y ÉPOCA DE PAGO EN LOS ARTÍCULOS 154 A 160 BIS-5 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, CONSTITUYEN, EN CONJUNTO, UN SISTEMA NORMATIVO; DE AHÍ QUE LA REFORMA AL ARTÍCULO 157 PERMITA FORMULAR EL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD DE TODOS LOS PRECEPTOS QUE LO INTEGRAN.", publicada en el Semanario Judicial de

la Federación del viernes 21 de agosto de 2015 a las 10:10 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 21, Tomo III, agosto de 2015, página 2376.

Esta tesis se publicó el viernes 19 de febrero de 2016 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 22 de febrero de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Época: Décima Época. Registro: 2010997. Instancia: Plenos de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 27, Febrero de 2016, Tomo II. Materia(s): Constitucional. Tesis: PC.IV.A. J/21 A (10a.). Página: 1320

De los criterios jurisprudenciales anteriormente citados, se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estimó que es válido exentar del Impuesto Sobre Nóminas a las instituciones educativas gratuitas, con la justificación de que 1) no reciben ingresos regulares por la realización de sus actividades y 2) carecen de intervención en el financiamiento que obtienen para el desempeño de sus funciones.

Ambos supuestos, además de los ya enunciados a lo largo del presente trabajo, resultan plenamente aplicables al Instituto Mexicano del Seguro Social, puesto que 1) el organismo no recibe ingresos derivados de su actividad, sino aportaciones tripartitas por parte del gobierno, patrones y trabajadores asegurados y 2) tampoco tiene injerencia en la determinación de su financiamiento, cuyo monto se define por parte de los poderes ejecutivo y legislativo.

En ese tenor, siguiendo la línea de las ejecutorias que dieron pie a las jurisprudencias de marras, la Corte estimó que el trato de exención se encuentra justificado, a fin de no menoscabar el patrimonio de las instituciones educativas en comento, por encontrarse destinado a la realización de sus actividades; sobra decir que la no sujeción de contribuciones prescrita en favor del Instituto Mexicano

del Seguro Social por el numeral 254 de su Ley, obedece a la misma justificación, sustentada además por el impacto social que generaría la suspensión de sus funciones, mismo que podría ser en un momento dado superior al que se generaría con la suspensión de actividades en una institución educativa, pues si se suspenden las clases, los alumnos verán retrasado y tal vez perjudicado su aprendizaje y capacitación, pero si se afectara la prestación de servicios de salud a padres de familia derecho habientes que sufran accidentes o secuelas de enfermedades degenerativas, por ejemplo, un infarto, el resultado previsible sería la pérdida de la vida de miembros que son el sostén económico de una familia. La primera afectación tiene remedio, la segunda, ya no.

Así las cosas, nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional va más allá, confirmando en buena medida los razonamientos que se expusieron en el capítulo previo al presente, ya que señala que “la exención se formula atendiendo a categorías abstractas de sujetos colocados en situaciones objetivamente distintas que, por razones de orden social, científico y/o cultural como es el caso de las instituciones educativas, sean públicas o privadas justifican que el legislador otorgue un trato desigual en atención a circunstancias objetivas relacionadas con las actividades que desarrollan, las cuales ameritan un tratamiento fiscal distinto, no obstante que dichos sujetos realicen el hecho imponible del tributo, como lo es el pago por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la subordinación de éstos; de ahí que, al existir una distinción objetiva respecto de aquellos contribuyentes que se constituyen con un objeto meramente económico, el beneficio fiscal de mérito resulta ajustado al principio de equidad tributaria, pues se justifica en el apoyo a quienes prestan un servicio vinculado directamente con el ejercicio de una prerrogativa constitucional”; en el caso materia de la presente investigación, también nos encontramos en presencia de una Institución que se ubica en una categoría distinta a la de los sujetos obligados, por tener a su cargo la seguridad social de un amplio sector poblacional, la cual amerita un tratamiento fiscal distinto, que le fue otorgado expresamente por el Legislador en el artículo 254 de la Ley del Seguro Social, aun cuando se ubique en situaciones de hecho

susceptibles de ser gravadas, dado que tanto la Ley del Seguro Social, como los servicios brindados por el Instituto, desarrollan, extienden y vivifican la letra y espíritu del artículo 123, fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, parafraseando a los insignes Mario de la Cueva y Jorge Carpizo.

CONCLUSIONES

Como resultado del presente trabajo, se corrobora la hipótesis de investigación: debe prevalecer la inmunidad fiscal del IMSS frente a contribuciones estatales, por disposición expresa de leyes de grado jerárquico superior y por así requerirlo el ejercicio de sus funciones de superior impacto social en beneficio de millones de derechohabientes.

En efecto, como se ha demostrado, partiendo del análisis efectuado mediante diversos enfoques en la presente investigación, la inmunidad tributaria del Instituto Mexicano del Seguro Social no debería ser cuestionada ni pasada por alto por el Gobierno del Estado de Puebla ni por otros gobiernos estatales, dado que dicho beneficio le fue conferido en virtud de un mandamiento de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que sitúa la ley de la materia en el orden jerárquico superior previsto en el artículo 133 Constitucional, a pesar de las interpretaciones –muy a modo, presumiblemente influenciadas por temas más políticos que jurídicos- en contrario.

Se ha visto que tanto el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal o Impuesto Sobre Nóminas, gravan el ingreso laboral, pero se centran en el sector productivo y de servicios, esto es, la iniciativa privada, las empresas que generan una utilidad y que en general persiguen fines de lucro, cuestiones totalmente ajenas a las funciones del Instituto Mexicano del Seguro Social, aún cuando también tenga trabajadores, situación expresamente prevista en la parte final del artículo 254 de la Ley del Seguro Social.

En el caso concreto de Puebla, independientemente de los motivos teleológicos tendientes a buscar y asegurar una mayor justicia social y protección de las clases económicamente vulnerables que inspiraron a legislador a proteger al Instituto, nos encontramos con un elemento que no puede, bajo ninguna circunstancia,

pesar más que dichos motivos: los fondos recaudados en virtud del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal se han destinado a fines opacos.

En ese tenor, aun suponiendo que los recursos en comento se invirtieran en obras de infraestructura de enfoque “social” – lo cual es imposible asegurar, ya que todavía no se conoce exactamente en qué obras y a qué proveedores se destinó el dinero, conforme al objeto del contrato se celebró entre el Gobierno y la empresa Evercore-Protego-, aun así de ninguna manera podría resarcirse a la sociedad el daño generado por menguar los recursos del Instituto Mexicano del Seguro Social, en menoscabo de servicios destinados a proteger la salud y la seguridad social de un amplísimo sector poblacional, para alimentar un fideicomiso que no se orienta en lo absoluto a brindar los servicios que el Organismo –con todas sus deficiencias e insuficiencias- brinda a los poblanos. Lo anterior se corrobora fácilmente, pues el gobierno de la entidad, jamás ha sustituido ni pretendido mínimamente sustituir al Instituto en sus funciones, evidentemente, por carecer de la capacidad operativa, financiera y estructural para ello.

Cabe mencionar que no se pretende exagerar las bondades del Instituto; claro, el Organismo tiene muchos defectos, muchas fallas en su operación, personal incompetente solapado por sindicatos tipo mafia siciliana, corrupción, y demás vicios que infectan en general la administración pública en nuestro país. Sin embargo, aún con todos sus desperfectos, brinda un servicio de salud a personas que no podrían costearlo en una institución privada, y sirve de apoyo en sus otras vertientes a sectores que de otro modo quedarían en la más espantosa indefensión; desde adquirir un ataúd que de otro modo no podría costearse, hasta mejorar la calidad de vida de ancianos, viudas, infantes, huérfanos y madres trabajadoras. Hay mucho que mejorar y mucho que consolidar en el Instituto, y por eso, la presente investigación considera que uno de los elementos angulares a proteger son sus recursos y medios de prestación de servicios, que aun siendo

insuficientes, en algo ayudan: “lo mucho es poco, cuando la necesidad es muy grande”.

Por lo tanto, debe sostenerse y respetarse el privilegio tributario conferido por el Legislador Federal al Instituto, puesto que no es una prerrogativa injustificada; en efecto, no es posible concebir un panorama donde se vean afectados los beneficiarios de servicios y sus familias, a partir de la afectación de los recursos del Instituto Mexicano del Seguro Social, derivado de estrategias de planeación financiera tendentes a sustentar fines diversos al derecho humano a la seguridad social, previsto y tutelado por nuestra Carta Magna.

FUENTES CONSULTADAS

❖ Bibliográficas:

ÁVILA SALCEDO Luis Fernando, *La Seguridad Social y el Instituto Mexicano del Seguro Social*, Editorial Porrúa, México 2007.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Estudio Práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 16ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S.A. de C.V., México 2010.

CAMACHO SOLÍS Julio Ismael, *La Protección del Derecho Humano a la Salud*, colaboración dentro del libro “*Derechos Humanos en el Trabajo y la Seguridad Social, Liber Amicorum: en Homenaje al Doctor Jorge Carpizo Mc Gregor*” Coordinadora: Patricia Kurczyn Villalobos, Universidad Nacional autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 703, México 2014.

BUEN LOZANO, Néstor de, *Manual de Derecho de la Seguridad Social*, UNAM-Porrúa, México 2006.

DE ARMOND, Fred, “Dirección y eficiencia en la empresa”, Editorial Labor, S.A., Barcelona 1965.

Enciclopedia Jurídica OMEBA.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 8a Ed., Editorial Porrúa, México 1966.

GARCÍA BUENO, Marco César, "El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal", en AA.VV. *Conceptos de Reforma Fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2002

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Positivism Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo*, 8ª Ed., Editorial Fontamara, México 2011.

GONZÁLEZ ROARO, Benjamín. *La Seguridad Social en el Mundo*. 2a Ed., Siglo XXI Editores, México 2007.

HERNÁNDEZ CERVANTES, Aleida, *La Seguridad Social en Crisis*, Edit. Porrúa, México 2008.

IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba, *Garantías Individuales y Sociales*, México, Universidad Autónoma del Estado de México, México 1995.

KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, 4ª Edición, 9ª Reimpresión, Eudeba, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Sociedad de Economía Mixta, Buenos Aires, Argentina 2009.

LUQUI, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Ediciones De Palma, Buenos Aires 1989.

MANTILLA MOLINA, Roberto Luis, *Derecho Mercantil*, 7ª Edición, Editorial Porrúa, México 1964.

MATUTE GONZÁLEZ, Carlos F., *El Reparto de Facultades en el Federalismo Mexicano*, Editorial Porrúa, México 2007.

REALE, Miguel, *Teoría Tridimensional del Derecho*, Editorial Tecnos, S.A., España 1997.

SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, Segunda Reimpresión, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México 1993.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Los Impuestos y la Deuda Pública*, Editorial Porrúa, México, 2000.

TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, *Sobre el Sistema Jurídico y su Creación*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1976.

VILLABELLA ARMENGOL, Carlos Manuel, *La investigación y la comunicación científica en la ciencia jurídica*, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, Departamento Editorial, México 2009.

❖ **Publicaciones:**

GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel, *Conceptualización histórica de la terminología legislativa*, Serie C. Estudios históricos - Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM, México, 1984, Núm.17.

GUTIÉRREZ PARADA, Óscar, “*Qué caracterizamos bajo la locución “leyes generales”: tratados internacionales de derechos humanos y estructura jerárquica del sistema jurídico mexicano*”, Ponencia en el Congreso REDIPAL, VIRTUAL V, abril de 2012, LXI Legislatura, Cámara de Diputados.

HINOJOSA CRUZ, Adriana Verónica y Rivas Olmedo, Eduardo, *El Impuesto Sobre Nóminas en Nuevo León: Fundamento para una iniciativa de reforma a través de su análisis sustantivo*, Ponencia en el XX Congreso Internacional de

Contaduría, Administración e Informática, 7, 8 y 9 de Octubre de 2015, UANL-UNAM.

RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, *Los Principios de la Seguridad Social. Qué son y para qué sirven*, Senado de la República del H. Congreso de la Unión, Comisión de Seguridad Social, en el marco de la Semana Nacional de Seguridad Social. México, D.F., 22 al 25 de Abril de 2013.

❖ **Fuentes electrónicas:**

GARCÍA BUENO, Marco César, Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, Estudios en Homenaje a Héctor Fix Zamudio, México 2008, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, visible en la dirección electrónica <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>.

LUIS MOJÍCA, Verónica, <https://veritasonline.com.mx/impuesto-sobre-nominas-los-matices-de-la-retencion/>

MAYER, Heinz. *Teoría de una Estructura Escalonada del Orden Jurídico*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. www.juridicas.unam.mx

PONCE DE LEÓN ARMENTA, Luis, *La Metodología de la Investigación Científica del Derecho*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. www.juridicas.unam.mx

SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael, *Algunas consideraciones sobre el método exegético Jurídico*. Anuario Jurídico. México XVI, 1989. www.juridicas.unam.mx

VILLANUEVA BARRÓN, Clara Karina, *Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros*, Perú, 2011, Revista Actualidad Empresarial, N° 238 – Primera Quincena de Septiembre 2011.
<https://es.scribd.com/document/166115775/LOS-BENEFICIOS-TRIBUTARIOS-Exoneracion-inafectacion-entre-otros>

<http://www.diputados.gob.mx/>

<http://www.imss.gob.mx/>

<http://www.rae.es/>

www.scjn.gob.mx/

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=22425&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

<http://www.cjf.gob.mx/>

<http://www.dof.gob.mx/>

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/>

<http://ojp.puebla.gob.mx/>

www.conatel.gob.ve/files/tributos/inmunidad_tributaria.pdf

<https://twitter.com/presidenciamx/status/936731775774183426>

<https://www.eleconomista.com.mx/politica/Mexico-cuenta-con-123.5-millones-de-habitantes-20170710-0116.html>

<https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?id=756238&v=3&po=4&urlredirect=https://www.reforma.com/aplicaciones/articulo/default.aspx?id=756238&v=3&po=4>

www.imss.gob.mx/sites/all/statics/pdf/estadisticas/valuaciones/siv/va-siv-2015.pdf