

**PLENO DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL DE
JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE COAHUILA DE
ZARAGOZA**

CUMPLIMIENTO
AMPARO DIRECTO:

Amparo Directo

***** , dictado por el Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito, en sesión ordinaria virtual de fecha veintisiete de enero de dos mil veintidós, **así como a lo establecido en el acuerdo pronunciado por el Magistrado Presidente de dicho Tribunal Colegiado, de fecha quince de junio de dos mil veintidós.**

SENTENCIA
No. RA/CE/003/2022

SENTENCIA DE APELACIÓN: Del veintisiete de noviembre de dos mil dieciocho

TOCA: **SFA/018/2018**

APELANTE: *****.

EXPEDIENTE DE ORIGEN: *****

MAGISTRADO PONENTE: Jesús Gerardo Sotomayor Hernández

CUMPLIMIENTO DE EJECUTORIA

Saltillo, Coahuila de Zaragoza, seis de julio de dos mil veintidós

ASUNTO: resolución del toca **SFA/018/2018**, relativo al **RECURSO DE APELACIÓN** interpuesto por ***** a través de su representante legal, en contra de la resolución de fecha diez de julio de dos mil dieciocho, dictada por la Tercera Sala Unitaria en Materia Fiscal y Administrativa del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Coahuila de Zaragoza, dentro del juicio contencioso administrativo con número de expediente ***** , y en cumplimiento a la ejecutoria de **amparo**

directo *****, dictada por el Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito, en sesión ordinaria virtual de fecha veintisiete de enero de dos mil veintidós, y en cabal cumplimiento al acuerdo pronunciado el día quince de junio de dos mil veintidós, por el Magistrado Presidente de dicho Tribunal Colegiado.

ANTECEDENTES:

Primero. En sesión celebrada el veintisiete de noviembre de dos mil dieciocho, este Pleno de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza, dictó sentencia en la cual se resolvió:

[...] **PRIMERO.** Se **confirma** la sentencia de fecha diez de julio de dos mil dieciocho, que resolvió el juicio contencioso administrativo, dictada por la Tercera Sala Unitaria del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Coahuila de Zaragoza, dentro del juicio contencioso administrativo expediente ***** . [...].

Segundo. Inconforme con dicha determinación ***** a través de su representante legal, promovió juicio de amparo directo el cual quedó radicado, con el estadístico ***** , resuelto en sesión ordinaria virtual el veintisiete de enero de dos mil veintidós, donde se determinó:

[...] **ÚNICO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a ***** , contra la sentencia de veintisiete de noviembre de dos mil dieciocho, dictada por la, Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza, con residencia en esta ciudad, en el toca SFA/018/2018, para efecto de que realice lo siguiente:
1. Deje insubsistente la sentencia reclamada y, en su lugar, emita otra en la que;
2. Al pronunciarse sobre los agravios propuestos, inaplique el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente tanto en dos mil once, como del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir del nueve de mayo de dos mil doce.



3. Analice nuevamente el agravio segundo y, bajo los lineamientos de esta ejecutoria, lo declare fundado.
4. Hecho lo cual, resuelva el asunto como estime procedente en derecho. [...]

Tercero. Así, mediante oficio presentado en la oficialía de partes de este **Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Coahuila de Zaragoza**, el Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito remitió testimonio de la ejecutoria dictada en el juicio de amparo directo referido.

Mediante acuerdo de fecha seis de abril de dos mil veintidós dictado dentro del juicio de amparo directo ***** se declaró por parte del Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito, que la sentencia de mérito había causado ejecutoria y solicitó el cumplimiento a la misma.

Cuarto. Con fundamento en los numerales 77, 192, 196 y 197, de la Ley de Amparo y en cumplimiento a la ejecutoria emitida en el juicio de amparo ***** , este Pleno de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza, en la séptima sesión ordinaria de fecha veintitrés de febrero de dos mil veintidós, en su acuerdo plenario ***** , en su punto primero **dejó insubsistente la sentencia de apelación impugnada de fecha veintisiete de noviembre de dos mil dieciocho**, en ese sentido, **a continuación se dicta otra sentencia**, tomando en consideración y dando seguimiento a los fundamentos, motivos y efectos externados en la ejecutoria de amparo de mérito.

R A Z O N A M I E N T O S :

PRIMERO. La competencia para resolver el presente recurso de apelación corresponde al Pleno de la Sala Superior de este Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza, en términos de los artículos 95 y 96 de la Ley del

Procedimiento Contencioso Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza, y 10, apartado B, fracción VII, de la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza.

SEGUNDO. El precepto 77, de la Ley de Amparo¹ Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales establece que la sentencia que concede el amparo tiene por efecto restituir al agraviado en el pleno goce del derecho violado restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.

En virtud de lo anterior, este Pleno de la Sala Superior está obligada a cumplimentar la ejecutoria, en los autos del expediente de amparo directo *****.

TERCERO. De la concesión del amparo origen de este cumplimiento de ejecutoria, se advierte que uno de los efectos de dicho cumplimiento se encuentra específicamente en el considerando Séptimo, referente al estudio del agravio tercero, en el apartado B), donde se estableció que en aplicación analógica de la jurisprudencia **2a./J. 115/2012 (10a.)**, los anticipos son entendidos como aquellas cantidades de dinero que se otorgan con motivo de la distribución de las ganancias generadas por la sociedad y no con motivo de la prestación de un trabajo personal subordinado, que son ajenos al objeto del impuesto sobre nóminas; y, por ende, el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente en dos mil once y del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce, trasgrede el principio de proporcionalidad

¹ "Artículo 77. Los efectos de la concesión del amparo serán: I. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituirá al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; y II. Cuando el acto reclamado sea de carácter negativo o implique una omisión, obligar a la autoridad responsable a respetar el derecho de que se trate y a cumplir lo que el mismo exija. En el último considerando de la sentencia que conceda el amparo, el juzgador deberá determinar con precisión los efectos del mismo, especificando las medidas que las autoridades o particulares deban adoptar para asegurar su estricto cumplimiento y la restitución del quejoso en el goce del derecho. En asuntos del orden penal (...)"



tributaria contemplada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Asimismo, señala dicha ejecutoria que el precepto 21, fracción I, de la Ley de Hacienda del Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente a partir del nueve de mayo de dos mil doce, incluye como objeto del impuesto los honorarios a administradores, que es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en el caso de que se pacte que los socios designados como administradores en una sociedad civil reciban el pago de honorarios, que no podría válidamente estimarse que los reciben por la prestación de un trabajo personal subordinado, sino que, en todo caso, serían percibidos por prestar el servicio profesional independiente, pero no bajo la tutela, dirección o dependencia de los demás socios, o de la sociedad, en tanto que los administradores de la sociedad civil serán quienes realicen las gestiones necesarias para los negocios sociales, en cuyo interés están personalmente involucrados, dada su calidad de consocios.

Como consecuencia de lo expresado marcó que tampoco existe correspondencia entre el objeto del impuesto sobre nóminas y los pagos de honorarios a administradores, tratándose de los socios designados con esa calidad (administradores) en las sociedades civiles, toda vez que tales honorarios no constituyen erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado.

Eso lo llevó a determinar que al resultar inconstitucional la norma contenida en la fracción I del artículo 21 de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila, de contenido vigente en dos mil once, del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir del nueve de mayo de dos mil doce, impuso que la concesión del amparo lo era para el efecto de que la Sala

Superior responsable deje insubsistente la sentencia reclamada -cuestión ya resuelta como se mencionó con anterioridad- y dicte otra en la que, al analizar los agravios propuestos contra la sentencia emitida por la Sala Unitaria, inaplique el precepto y fracciones citadas.

De igual manera en la sentencia de amparo ***** , se determinó, analizar nuevamente el agravio segundo y, bajo los lineamientos de esa ejecutoria, se declare **fundado** lo expuesto por ***** .

CUARTO. Solución del caso. Como se menciona con anterioridad, este órgano resolutor en apego a lo establecido en el cumplimiento de ejecutoria materia de esta resolución, determina se inapliquen las disposiciones legales mencionadas en considerando anterior, esto es, la fracción I, del artículo 21 de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente tanto en dos mil once, como del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir de mayo de dos mil doce, por lo que respecta a la demanda presentada por representante legal de la persona moral ***** .

Previamente a dar cumplimiento a lo anterior, se entra al análisis de los agravios expuesto en el recurso de apelación, donde se señala lo siguiente:

Los motivos de disenso planteados en el recurso de apelación interpuesto por el representante legal de la persona moral ***** , son infundados unos, fundados otros y de estudio innecesario los demás.

Por cuestión de técnica jurídica y conforme al principio de mayor beneficio, se analizan en primer término los agravios en los que se aduce la inconstitucionalidad de diversos

preceptos aplicados en la sentencia reclamada; y, posteriormente, algunos vinculados a temas de legalidad, de los cuales, unos devienen de estudio innecesario, y fundado otros de los planteamientos.

Si bien este Tribunal carece de competencia, para emitir pronunciamiento alguno respecto a dicha inconstitucionalidad, podemos decir que el control constitucional en México es una actividad interpretativa realizada para determinar si el contenido de una ley, actividad u omisión, es o no acorde al orden jurídico vinculante; labor inteligible plasmada en un acto, sentencia o resolución tendente a salvaguardar o reconocer el texto constitucional, las normas nacionales, los derechos humanos de fuente internacional o su relación interna o externa.

En el control constitucional, encontramos como vertiente el control concentrado y el control difuso, acorde con el de convencionalidad, donde el control concentrado, consiste en que las cuestiones de constitucionalidad deben ser resueltas por un órgano jurisdiccional, al que se le encomienda exclusivamente esa función, mismo que está depositado en los órganos del Poder Judicial de la Federación, con vías directas de control: acciones de inconstitucionalidad, controversias constitucionales y amparo directo e indirecto.

Por su parte el control difuso otorga a los juzgadores de cada Estado la obligación de mantener a salvo el principio de supremacía constitucional e impedir la aplicación de normas o tratados internacionales contrarios al texto de la constitución.

En ese sentido tomando en cuenta las cuestiones vertidas por el recurrente, como se señaló sobre las cuestiones de inconstitucionalidad, que alega como se señala no corresponde pronunciarse a este Tribunal de Justicia

Administrativa, sin embargo, no obstante lo anterior, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso, como se señala con antelación y como lo sostiene la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que refiere:

Registro digital: 2006186

Instancia: Segunda Sala

Décima Época

Materias(s): Común, Administrativa

Tesis: 2a./J. 16/2014 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984

Tipo: Jurisprudencia

CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el



juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

Una vez establecido lo anterior y respecto a la violación al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, refiere la recurrente, que la resolución determinante del crédito fiscal impugnada en el juicio contencioso administrativo y la sentencia de la Sala de

origen, son ilegales, puesto que los artículos 30, fracciones I, punto 12 sic (siendo el correcto el 13) y II, puntos 2, 3 y 4 (vigente en dos mil once) y 32, fracciones I, punto 13 y II, puntos 1, 2 y 3 (vigente a partir de dos mil doce), de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vulneran el principio de equidad, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional,

Lo anterior lo sustenta en que los preceptos 21 y 22 de dicha ley, establecen como sujetos del impuesto sobre nóminas, todas las personas físicas o morales que realicen erogaciones por concepto de salarios al trabajo personal subordinado, lo que denota que es un impuesto indirecto y objetivo, por lo que, como se estableció en la tesis P.XXI/2010, de rubro: **NÓMINAS. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN TIENE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO LOCAL, A PESAR DE QUE REALICE LA FUNCIÓN PÚBLICA DE IMPARTIR JUSTICIA CON RECURSOS PÚBLICOS PRESUPUESTADOS**, no involucra el tipo de actividad que el sujeto pasivo efectúe, la naturaleza de los servicios que presta, o bien, el origen de los recursos que emplea para actualizar los supuestos del hecho imponible o con los que hace frente a la obligación tributaria.

En ese sentido aduce que son inconstitucionales por resultar violatorias del principio de equidad, las exenciones previstas en los artículos reclamados, respecto de: Los pagos realizados por concepto de remuneraciones a trabajadores domésticos; y, de los pagos realizados por: Instituciones sin fines de lucro conformadas como asociaciones civiles, que promuevan o realicen asistencia social; de sindicatos de trabajadores, agrupaciones de empresarios o de propietarios en cámaras, uniones o asociaciones, agrupaciones de profesionistas en institutos, colegios o asociaciones sin fines de



lucro; y de partidos y asociaciones políticas constituidos conforme a la ley de la materia.

Lo que se afirma cuando señala que no existe una situación objetiva que justifique el trato diferenciado que se da a las personas que realicen erogaciones a los trabajadores domésticos y las personas que se ubican en uno de los supuestos referidos previamente (sujetos exentos), frente a las personas que realizan pagos a los demás trabajadores y que no se trate de las personas relacionadas en el precepto combatido, puesto que todos ellos realizan el hecho imponible, consistente en realizar erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado; y, son susceptibles de manifestar riqueza mediante la realización del hecho imponible señalado, de la forma indirecta en que se aprecia la capacidad contributiva tratándose de impuestos al gasto, como lo es el de nóminas.

Así mismo, agrega que incluso son sujetos del impuesto, las escuelas y el Instituto Mexicano del Seguro Social, aun cuando tengan un fin no lucrativo y no persigan con su actividad la generación de riqueza; y que, como lo determinó la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que el mencionado Instituto es sujeto del impuesto, el sólo hecho de pagar los salarios a sus trabajadores actualiza el hecho generador del impuesto, pues a éste le resulta ajeno toda situación específica o particular del contribuyente. En ese sentido, solicita que se haga extensiva a su favor la exención del impuesto sobre nóminas.

Una vez expuesto lo anterior, es de mencionar que resulta infundado lo expresado por el inconforme, para justificar esta calificativa, es necesario analizar lo expuesto en jurisprudencia sobre el principio de equidad tributaria, como lo

realiza el Tribunal Colegiado, criterio que es adoptado por este Pleno, lo cual se realiza de la siguiente manera:

Respecto al principio de equidad tributaria, es de señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 1º constitucional, mismo que consagra la garantía de igualdad en la aplicación de la propia Ley Fundamental, de las garantías que de ella emanen y de las leyes ordinarias en general, el precepto 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece como obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, como se corrobora de su contenido que enseguida se transcribe:

[...]Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...)
(REFORMADA, D.O.F. 29 DE ENERO DE 2016)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. [...]

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido a la equidad tributaria, como el principio en virtud del cual los sujetos que se ubiquen dentro de una misma situación jurídica prevista y regulada en la ley se encuentran obligados a sufragar un determinado tributo y, por ende, deben recibir el mismo trato en lo concerniente a todos los elementos y variables atinentes al impuesto de que se trate, mientras que los que están en distinta situación jurídica, por lógica, no están sujetos a esa misma obligación tributaria y, consecuentemente, no reciben idéntico trato. En suma, la equidad implica dar un trato igual a los sujetos que estén en igual situación y distinto a quienes se ubiquen en un supuesto o situación diversa.

Sirve de apoyo a lo anterior las jurisprudencias P./J. 24/2000, P./J. 41/97 y P./J. 42/97, de rubro y texto siguientes:



IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o Injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y e/ fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer

discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra DE condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Ahora, es importante tener en cuenta que, tratándose de exenciones en leyes tributarias, deben justificarse como una situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se adviertan con claridad las razones tenidas en cuenta para establecerlas o, en su caso, se contengan en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o incluso, en las discusiones parlamentarias relacionadas con la norma que prevé la exención. Además, al establecer exenciones, el legislador debe atender a situaciones objetivas de los sujetos exentos, porque sobre ese contexto, el principio de equidad tributaria no es absoluto, ya que por razones de orden económico o social, público, de culto, de naturaleza política, etcétera, el legislador está facultado para establecer exenciones sin violar dicho principio previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, como lo sustenta la tesis 2ª. CLVII/2000 y las jurisprudencias P./J.



31/2002 y la identificada con el registro digital 233086, mismas que señalan:

EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN ADVERTIRSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN. Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad, o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las Comisiones Legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación.

EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes", Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.

IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica del impuesto sobre nóminas y para poder realizar el análisis de la equidad tributaria en cada contribución atendiendo a sus propias particularidades, resulta necesario transcribir los artículos 21 y 22 de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigentes en dos mil once, del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir del nueve de mayo de dos mil doce, que disponen lo siguiente:

Vigente en dos mil once:

ARTÍCULO 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado dentro del territorio del Estado de Coahuila, bajo la dirección y dependencia de un patrón, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

I.- Los rendimientos, anticipos, excedentes, fondos de previsión social, ayudas para educación y alimentación, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

II. - Los honorarios o percepciones de cualquier índole a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, durante la vigencia de su administración.

III.- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) IV.- Pagos de premios, primas, bonos, estímulos e incentivos.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) V.- Pagos de compensaciones.)

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) VI. - Pagos de gratificaciones y aguinaldos.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) VII.- Pagos de tiempo extraordinario de trabajo.



(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) VIII.- Pagos de participación patronal al fondo de ahorros.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) IX.- Pagos de primas de antigüedad.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) X.- Pagos de participación de los trabajadores en las utilidades.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XI.- Pagos de comisiones.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XII.- Pagos de servicios de comedor y comida a los trabajadores.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XIII.- Pagos de vales de despensa.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XIV.- Pagos de servicio de transporte.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XV.- Pagos de primas de seguros por gastos médicos o de vida.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XVI.- Indemnizaciones por rescisión o terminación de las relaciones de trabajo.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XVII.- Indemnización por riesgos de trabajo.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XVIII.- Premios por asistencia y puntualidad hasta el 10% de su salario base.

(ADICIONADA, P.O. 11 DE DICIEMBRE DE 2009) XIX.- Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores y al Instituto Mexicano del Seguro Social.

ARTÍCULO 22.- Son sujetos de este impuesto, las personas físicas y morales que realice o las erogaciones a que se refiere el artículo anterior.

(ADICIONADO, P.O. 23 DE OCTUBRE DE 2009) La Federación, el Estado, los Municipios, sus entidades paraestatales y los organismos autónomos con que cuenten, están obligados al pago de este impuesto.

Vigente del uno de enero al ocho de mayo de dos mil

doce:

ARTÍCULO 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones por concepto de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, entendido éste en los términos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

I. El pago de rendimientos o utilidades, anticipos de utilidades, honorarios o percepciones de cualquier índole a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, durante la vigencia de su administración.

II. El pago de honorarios. a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

III. Los pagos realizados a empresas, cooperativas, sociedades de cualquier tipo o asociaciones por proporcionar personal para que realicen o presten un trabajo personal subordinado a otras personas físicas o morales, aun se trate de trabajos temporales, a destajo o en forma permanente.

ARTÍCULO 22.- Son sujetos de este impuesto, las personas físicas y morales que realicen las erogaciones o pagos a que se refiere el artículo anterior.

Vigente a partir del nueve de mayo de dos mil doce:

ARTÍCULO 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones por concepto de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, entendido éste en los términos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

(REFORMADA, P.O. 8 DE MAYO DE 2012)

I. Los honorarios a miembros del consejo directivo, a los administradores, comisarios y gerentes.

II. El pago de honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

(REFORMADA, P.O. 8 DE MAYO DE 2012)

III. Los pagos realizados a empresas, cooperativas, sociedades de cualquier tipo o asociaciones por proporcionar personal a otras personas físicas o morales para que, dentro del territorio del Estado, realicen trabajos temporales, a destajo o en forma permanente.

Quien contrate los servicios de las empresas a que se refiere esta fracción, estará obligado a retener y enterar el impuesto sobre nóminas que se cause por el personal que le sea proporcionado por dichas empresas. La retención y entero del impuesto sobre nóminas deberá realizarse en base a los contratos y la información que de los trabajadores le dé la empresa que proporcione el personal, y en caso de que no se cuente con estos



contratos e información, el cálculo se hará tomando como base el pago que se erogue a la empresa que proporciona el personal.

El pago del impuesto sobre nóminas, realizado en términos del párrafo anterior, lo podrá acreditar la empresa que proporcione el personal contra el impuesto que resulte a su cargo en las declaraciones que este obligada a presentar. En todo caso, el retenedor deberá entregar a la empresa la constancia de retención en las formas autorizadas por la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado.”

ARTÍCULO 22.- Son sujetos de este impuesto, las personas físicas y morales que realicen las erogaciones o pagos a que se refiere el artículo anterior.

De lo anterior, se obtiene que el objeto del impuesto sobre nóminas lo constituyen las erogaciones que se efectúan en el Estado de Coahuila de Zaragoza por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto al impuesto sobre nóminas, ha establecido que el objeto del referido tributo atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que grava erogaciones para cubrir las remuneraciones pagadas por la prestación de un servicio personal subordinado, mismas que revelan capacidad contributiva.

Entonces, dicho impuesto se clasifica dentro de la categoría de los impuestos al gasto, en los que la medición de la riqueza gravada es indirecta, ya que se efectúa al establecer el gravamen sobre la disponibilidad de bienes o dinero y, con base en esa manifestación, se considera que el sujeto que puede disponer de una parte de su patrimonio para efectuar ciertos gastos, también se encuentra en posibilidad para contribuir al gasto público en una proporción relacionada con el monto de dichos gastos, lo anterior lo establecen las jurisprudencias P.35 y P./J .42/95, que literalmente expresan lo siguiente:

NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTÍCULOS 45-G A 45-1 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL

DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, IMPUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO. Los artículos 45-6 a 45-1 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, que establecen el impuesto sobre nóminas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, esa congruencia existe en el impuesto sobre nóminas mencionado, toda vez que su objeto, consistente en las erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contraprestación por el trabajo personal subordinado, es indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan.

CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS PREVISTO POR LOS ARTÍCULOS 178, 179 Y 180, SÍ ATIENDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL OBLIGADO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-1 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que el impuesto sobre nóminas no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, puesto que su objeto es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado; criterio que hoy se reitera con respecto a los artículos 178 a 180 del Código Financiero del Distrito Federal. En efecto, las erogaciones por concepto de remuneraciones a los trabajadores, suponen la existencia de una fuente tributable, pues es lógico que si no existiera una fuente de riqueza no podrían realizarse dichas erogaciones. De aquí que tales gastos sí son indicativos de la capacidad tributaria.

En otra parte el apelante señala que los artículos siguientes, violan el principio de igualdad tributaria.

Disposiciones vigentes en el año dos mil once:

ARTICULO 30.- Están exentas del pago de este impuesto:

I.- Las erogaciones que se cubran por concepto de:

...13 Contraprestaciones cubiertas a trabajadores domésticos.



II.- Las erogaciones que efectúen:

(REFORMADO, P. O. 23 DE DICIEMBRE DE 2008)

...

2. Instituciones sin fines de lucro conformadas como Asociación Civil, que promuevan o realicen asistencia social;
3. Sindicatos de trabajadores, agrupaciones de empresarios o de propietarios en cámaras, uniones o asociaciones, agrupaciones de profesionistas en institutos, colegios o asociaciones sin fines de lucro;
4. Partidos y asociaciones políticas constituidos conforme a la ley de la materia;

Vigente a partir del uno de enero de dos mil doce, reformado mediante decreto publicado el ocho de mayo de ese año:

ARTÍCULO 32.- Están exentas del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de.

...13. Contraprestaciones cubiertas a trabajadores domésticos.

II. Las erogaciones que efectúen:

1. Instituciones sin fines de lucro conformadas como Asociación Civil, que promuevan o realicen asistencia social;
2. Sindicatos de trabajadores, agrupaciones de empresarios o de propietarios en cámaras, uniones o asociaciones, agrupaciones de profesionistas en institutos, colegios o asociaciones sin fines de lucro; Partidos y asociaciones políticas constituidos conforme a la ley de la materia; ...

De lo hasta aquí expuesto, se advierte que la comparación efectuada entre quienes se ubican en algunos de los supuestos de exención contenidos en los preceptos reclamados y los demás contribuyentes del impuesto sobre nóminas contemplado en tales artículos, ahora para efecto de analizar si se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la obligación de contribuir al gasto público, se permite concluir que inicialmente ambos grupos de sujetos:

- Realizan el hecho imponible consistente en realizar erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado; y,

- Son susceptibles de manifestar riqueza mediante la realización del hecho imponible, de la forma Indirecta en que se aprecia la capacidad contributiva tratándose de los impuestos al gasto, como lo es el impuesto sobre nóminas.

Sin embargo, existen elementos adicionales que permiten al legislador atenuar la intensidad de la presunción de riqueza en la que se sustenta el principio de proporcionalidad de un impuesto al gasto, como el de nóminas, como lo sustenta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la resolución de la contradicción de tesis de la que derivó la jurisprudencia 2a.IJ. 177/2004, en la que analizó los preceptos de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán.

En aquel asunto y en lo que nos interesa, la Segunda Sala del Alto Tribunal consideró en la referida resolución, lo siguiente:

[...]Sentado lo anterior, debe decirse que en el caso, las exenciones contenidas en las distintas fracciones del artículo 35 bis de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán, no pueden estimarse violatorias del principio de equidad tributaria, porque el texto de ese numeral se infiere que el legislador local tomó en cuenta para la determinación de las exenciones que en él se contienen, aspectos de carácter económico, político y social, razones de política fiscal e incluso fines extrafiscales, lo que a juicio de esta Sala justifica el distinto trato que se da a los sujetos ubicados en los supuestos de excepción contenidos en el numeral en comento.

Luego entonces, si en el caso el legislador declaró exentos de causación a los sujetos y entidades enumeradas en el artículo 35 bis de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán vigente para el año dos mil tres, por razones de orden económico (actividades agrícolas, pecuarias, ganaderas, silvícolas o acuícolas, personas físicas y morales con un mínimo de ingresos), de tipo social (instituciones de beneficencia reconocidas por el Estado, sindicatos, cámaras empresariales y las instituciones que los agrupen, personas morales dedicadas a actividades de asistencia y apoyo, a actividades educativas; ejidatarios, vecindados o hijos de éstos), de naturaleza política o de orden público (partidos políticos, uniones profesionales o de comerciantes e iglesias y agrupaciones religiosas



debidamente registradas conforme a la ley de la materia), no resultan violatorias del principio de equidad tales exenciones, pues las personas que son motivo de exención del impuesto en comento, no tienen como finalidad esencial la especulación mercantil, pues por lo que respecta a las agrupaciones políticas, tienen como finalidad participar de manera directa en la vida democrática del país, para lo cual reciben un financiamiento público para el sostenimiento y realización de sus actividades ordinarias; y por lo que atañe a las asociaciones religiosas, tienen por objeto fomentar entre los mexicanos el tipo de culto que cada uno desee practicar, no teniendo una finalidad comercial, como tampoco las instituciones dedicadas a actividades educativas, las instituciones de beneficencia reconocidas por el Estado ni los sindicatos.

En consecuencia, las exenciones establecidas por el legislador del Estado en el referido precepto, no resultan violatorias del principio de equidad, pues se otorgaron a sujetos que jurídica, social ni económicamente se ubican exactamente en un mismo plano de igualdad frente a la totalidad de los contribuyentes del impuesto, en virtud del objeto social y finalidad esencial de la mayoría de las categorías de sujetos exentos que, como se dijo, no es fundamentalmente la especulación mercantil, al igual que las instituciones públicas encargadas de la seguridad social de los trabajadores o de corporaciones dedicadas al ahorro, todo lo cual evidencia que el legislador local reconoció que las categorías de sujetos mencionadas son diversas, pues no se encuentran en un plano de igualdad frente a la universalidad de contribuyentes afectos al pago del impuesto en cuestión, consecuentemente, en uso de su potestad tributaria, determinó exentarlas, lo que justifica el distinto trato que se otorga a esas categorías de sujetos.[...]

De la resolución transcrita en su parte conducente, se derivó la jurisprudencia Tesis: 2a./J. 177/2004, que dice:

IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCIÓN Y DEPENDENCIA DE UN PATRÓN. EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE MICHOACÁN, VIGENTE EN 2003, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 32 de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán, vigente en 2003, que establece que son objeto del impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón (impuesto sobre nóminas), las erogaciones realizadas por ese concepto dentro del territorio del Estado por las personas físicas o morales, excepto cuando correspondan a los conceptos precisados en el artículo 35 Bis de la propia ley, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues las excepciones establecidas en el artículo 35 Bis, citado se sustentan con bases y elementos objetivos que justifican el tratamiento

diferente otorgado a determinados sujetos en relación con la universalidad de los contribuyentes de tal tributo, pues de su contenido se advierte que el legislador local exceptuó de su pago a los sujetos y entidades referidos en sus distintas fracciones, los cuales desarrollan actividades que estimó conveniente no sujetar al pago del impuesto por razones de orden económico, de orden social, de seguridad social, de naturaleza política o de orden público, entre otras, así como conceptos respecto de los que determinó la no sujeción al pago del impuesto por razones de política fiscal o fines extrafiscales, como el caso de las erogaciones efectuadas por instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.

Así, en tanto que se estima aplicable al caso la jurisprudencia que antecede, por identidad jurídica, se concluye que en las diversas categorías de sujetos del impuesto contemplados en los preceptos reclamados, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, se aprecia el elemento objetivo adicional derivado de la actividad de tales contribuyentes, que por razones de orden social, de naturaleza política o de orden público, así como razones de política fiscal o fines extrafiscales, justifican la diferencia de trato respecto de los demás sujetos del impuesto.

En consecuencia, contrario a lo que aduce la recurrente, no infringen el principio de igualdad tributaria, las exenciones que se establecen en la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila, específicamente en el artículo 30, fracciones I, punto 13 y II, puntos 2, 3 y 4 (vigente en dos mil once) y 32, fracciones I, punto 13 y II, puntos I, 2 y 3 (vigente en dos mil doce), consistente en los salarios que se cubren por concepto de contraprestaciones que se entregan a los trabajadores domésticos, y los pagos que realicen instituciones sin fines de lucro conformadas como asociaciones civiles, que promuevan o realicen asistencia social; sindicatos de trabajadores, agrupaciones de empresarios o de propietarios en cámaras, uniones o asociaciones, agrupaciones de



profesionistas en institutos, colegios o asociaciones sin fines de lucro; y, partidos y asociaciones políticas constituidos conforme a la ley de la materia, se cita como apoyo, la jurisprudencia 2a./J. 95/2008, cuyo rubro señala:

NÓMINAS. LA EXENCIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO, PREVISTA EN EL INCISO E) DE LA FRACCIÓN 11 DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE SAN LUIS POTOSÍ, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Respecto a lo expresado por la inconforme en el sentido de que las escuelas privadas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Instituto Mexicano del Seguro Social, no tienen fines lucrativos o de generación de riqueza y aun así son sujetos del impuesto sobre nóminas, debe decirse que: 1. Sobre el tema de las escuelas privadas se refiere la jurisprudencia 2a./J. 95/2008, previamente transcrita, en la que se establece que sí tienen fines lucrativos; 2. El tema analizado en la tesis aislada XXI/2010, emitida por el Pleno del Alto Tribunal, cuyo rubro dice: NÓMINAS. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN TIENE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PARA EFECTOS DE ESE IMPUESTO LOCAL, A PESAR DE QUE REALICE LA FUNCIÓN PÚBLICA DE IMPARTIR JUSTICIA CON RECURSOS PÚBLICOS PRESUPUESTADOS, fue en cuanto a la capacidad contributiva y no respecto al principio de igualdad tributaria; y, 3. El criterio relativo al Instituto Mexicano del Seguro Social que refiere, también fue vinculado al tema de la capacidad tributaria, pero además, dicho criterio ya fue superado, como se observa de la resolución del amparo directo ***** , de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se citan diversos precedentes que igualmente establecieron que el Instituto señalado no tiene capacidad contributiva por las razones ahí asentadas.

Ahora respecto al cuarto agravio expuesto por la apelante en donde manifiesta que la Sala Unitaria contravino los principios de exhaustividad y congruencia contemplados en el artículo 85 de la Ley del Procedimiento Contencioso

Administrativo para el Estado de Coahuila, pues estudió deficientemente el tercer concepto de anulación manifestado por su mandante, en relación a que el acto impugnado es ilegal, ya que la autoridad lo sustentó en el artículo 21, fracción I de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila, precepto que resulta inconstitucional, en virtud de la jurisprudencia por analogía 115/2012.

Que la Sala Unitaria determinó que se hizo valer la vulneración al principio de equidad, pero que lo que el recurrente señaló fue la violación al principio de proporcionalidad tributaria, en base a que el artículo 21 fracción I de la Ley de Hacienda del Estado trata de asimilar el objeto del impuesto, los rendimientos y anticipos que reciban los miembros de sociedades o asociaciones civiles, que sin embargo, tales anticipos no tienen su origen en la prestación de un trabajo personal, sino que constituyen adelantos que se entregan a los socios durante determinado ejercicio, a cuenta de sus ganancias; que el pago que se hace a directivos, consejos de vigilancia, administradores y gerentes generales no puede considerarse como un trabajo subordinado, ya que ellos son quienes integran el órgano que representa la persona colectiva, y que no reciben un pago a cambio de un trabajo subordinado.

Así mismo, refiere que es incorrecto el argumento de la Sala de origen, relativo a que el Tribunal carece de atribuciones para realizar pronunciamientos declarativos de constitucionalidad, pues cuando en un juicio contencioso administrativo se alega que una norma es inconstitucional, no se debe omitir el estudio de tal circunstancia, bajo el argumento de que las cuestiones de inconstitucionalidad están reservadas al Poder Judicial de la Federación, toda vez que sí pueden

inaplicar las normas cuando consideren que no son conformes a la Constitución.

Ahora respecto a lo que la hoy recurrente señala, de que la Sala no resolvió debidamente y conforme a jurisprudencia el concepto de anulación Tercero de su escrito inicial de demanda sobre la Inconstitucionalidad del artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente en dos mil doce y del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce; y de ese mismo precepto en sus fracciones I y II, vigente a partir del nueve de mayo de dos mil doce.

Para atender lo anterior, es importante traer a colación lo expresado en el tercer concepto de anulación del escrito inicial de demanda, donde señala el recurrente que la resolución determinante del crédito fiscal, se sustenta en el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza (vigente en dos mil once y de enero a marzo (sic) de dos mil doce) y en el precepto 21, fracciones I y II, de la citada ley, vigente a partir de abril (sic) de dos mil doce, los cuales son inconstitucionales por ser violatorios del principio de proporcionalidad, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Señala que, en la resolución determinante del crédito fiscal, la autoridad fiscal realizó lo siguiente:

- Determinó como base para el impuesto sobre nóminas de los meses de enero a diciembre del 2011, un total de erogaciones de ***** , por concepto de pagos efectuados a socios por anticipos a miembros de sociedades civiles que de conformidad con el artículo 21 fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, se asimilan a salarios, por lo que se deben considerar como erogaciones sujetas al pago del impuesto referido.
- Determinó como base para el impuesto sobre nóminas de los meses de enero a marzo de 2012, un total de

erogaciones de ***** , por concepto de pagos efectuados a socios por anticipos a miembros de sociedades civiles que de conformidad con el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, se asimilan a salarios, por lo cual se deben considerar como erogaciones sujetas al pago del impuesto referido.

- Determinó como base para el impuesto sobre nóminas de los meses de abril a octubre de 2012, un total de erogaciones de ***** , por concepto de pagos de honorarios a miembros del consejo directivo, administradores, comisarios, gerentes y personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario siempre que los lleven a cabo en las instalaciones de este último, los cuales de conformidad con el artículo 21 fracciones I y II, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, se deben considerar como erogaciones sujetas al pago del impuesto referido.

Agrega que el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente en el ejercicio de dos mil once, establece:

Artículo 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado dentro del territorio del Estado de Coahuila bajo la dirección y dependencia de un patrón, independientemente de la designación que se le otorgue.

Para los efectos del presente artículo se asimilan a éstos, lo siguiente:

I.- Los rendimientos, anticipos, excedentes, fondos de reserva, previsión social, ayudas para educación y alimentación, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

Dicho precepto y fracción vigentes de enero a marzo (sic) de dos mil doce (su vigencia concluyó el ocho de mayo de dos mil doce), establecen:

Artículo 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones por concepto de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, entendido éste en los términos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

I. El pago de rendimientos o utilidades, anticipos de utilidades, honorarios o percepciones de cualquier índole a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole, así como los honorarios a



administradores, comisarios y gerentes generales, durante la vigencia de su administración.

A su vez, el artículo 21 invocado, en sus fracciones I y II, vigente a partir de abril (sic) de dos mil doce (su vigencia inició el nueve de mayo de dos mil doce), prevén.

Artículo 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones por concepto de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, entendido éste en los términos establecidos en la Ley Federal de/ Trabajo.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

I. Los honorarios a miembros del consejo directivo, a los administradores, comisarios y gerentes.

II. El pago de honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Señala el recurrente que de los preceptos transcritos, se observa que el objeto del impuesto sobre nóminas son las erogaciones en efectivo o en especie que se realicen por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, sin embargo, en la fracción I vigente en dos mil once, así como en los meses de enero a marzo (sic) de dos mil doce, se tratan de asimilar al objeto del impuesto, los rendimientos y anticipos que reciban los miembros de sociedades civiles, lo cual es inconstitucional, porque tales anticipos no tienen su origen en la prestación de un trabajo personal subordinado, ya que no derivan de la actividad humana, intelectual o material que una persona física presta a otra física o moral, mediante el pago de un salario, sino que constituyen adelantos que las sociedades civiles entregan a sus socios periódicamente durante un determinado ejercicio a cuenta de sus ganancias.

Expone que el artículo citado contraviene el principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que al contemplar los referidos anticipos como objeto del impuesto, rebasa el indicador de capacidad contributiva que el legislador se propuso gravar,

para lo cual cita como apoyo, por analogía, en la jurisprudencia 2ª./J. 1 15/2012 (10ª.)²

Por otra parte, aduce la inconforme que el artículo 21 fracciones I y II, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente a partir de abril (sic) de dos mil doce, grava erogaciones que se realizan a personas que no guardan un vínculo laboral de subordinación, pues los honorarios a miembros de los consejos directivos, de vigilancia, consultivos, administradores, comisarios y gerentes generales de una sociedad, así como los honorarios que se pagan a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, no pueden propiamente estimarse situados bajo la dirección y dependencia de un patrón, ya que son ellos justamente quienes integran el órgano que representa a la persona colectiva, es decir, tienen la calidad de patronos, dirigen las actividades, gestionan sus intereses y administran sus bienes, como se infiere de lo previsto por los artículos 10, 145, 149, 150 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 3534 al 3550 del Código Civil de Coahuila de Zaragoza.

Agrega la recurrente que las personas que reciben honorarios no se pueden considerar que los reciben a cambio de un trabajo personal subordinado, pues por definición legal, los honorarios son los ingresos percibidos por prestar servicios profesionales independientes, es decir, sin la tutela ni bajo la dirección ni dependencia de un patrón, de ahí que tales fracciones son inconstitucionales por gravar conceptos que rebasan el objeto del impuesto sobre nóminas; lo cual se confirma con la tesis de la séptima época, sustentada por el

² IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO, EL ARTÍCULO 21, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE YUCATÁN, AL CONTEMPLAR COMO OBJETO DE AQUÉL LAS CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE ANTICIPOS RECIBAN LOS MIEMBROS DE LAS SOCIEDADES CIVILES, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2011)



Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, rubro: REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO, IMPUESTO DEL UNO POR CIENTO SOBRE EROGACIONES POR, HONORARIOS PAGADOS AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN, por lo que solicita que se desapliquen los preceptos por inconstitucionales.

Lo expuesto por la inconforme resulta infundado en una parte y fundado en otra, a fin de justificar la anterior calificativa, se estima señalar las consideraciones de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al pronunciarse sobre el tema siguiente:

Respecto a los pagos asimilados al trabajo personal subordinado: anticipos recibidos por miembros de sociedades civiles, es de mencionar que en la resolución de la contradicción de tesis de la que derivó la jurisprudencia 2a.IJ. 115/2012 (10a.), la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció sobre el tema de la asimilación al objeto del impuesto sobre erogaciones al trabajo personal subordinado, de los pagos por anticipos recibidos por miembros de sociedades civiles, previsto en la legislación del Estado de Yucatán. En dicha contradicción, el punto a dilucidar consistió en:

[...]determinar si el artículo 21, segundo párrafo, de la Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán, vigente durante el ejercicio fiscal de dos mil once, es violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al contemplar como objeto del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, las cantidades que por concepto de anticipos reciban los miembros de las sociedades civiles. [...]

Sobre eso la Segunda Sala del Pleno del Alto Tribunal ha establecido, que para respetar el principio de proporcionalidad tributaria se requiere que la capacidad

contributiva de los sujetos se relacione con el objeto gravado; y, por tanto, si la capacidad contributiva se mide en función de ingresos, percepciones o gastos ajenos al objeto que el legislador acotó, ello repercute necesariamente en la proporcionalidad del tributo, lo anterior lo sustentó en la jurisprudencia aplicable por analogía, de rubro: NÓMINAS. LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 178 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL (VIGENTE PARA EL AÑO 2001) VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL INCLUIR EL PAGO POR CONCEPTO DE INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO O TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL DENTRO DEL OBJETO IMPOSITIVO DETERMINADO COMO REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO.

Sobre eso, la Segunda Sala analizó el artículo 21 de la Ley General de Hacienda para el Estado de Yucatán, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil once, de contenido siguiente:

(Reformado primer párrafo, D. O. 20 de diciembre de 2010)

Artículo 21 El objeto de este impuesto lo constituyen las erogaciones que se efectúen en el Estado de Yucatán por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, así como las erogaciones por remuneraciones a honorarios asimilables a salarios, siempre y cuando los servicios que las generen se efectúen en el territorio de este Estado. También, se considera objeto de este impuesto, el servicio personal subordinado, cuando se preste en el territorio del Estado de Yucatán no obstante que se cubra su remuneración en otra entidad federativa o en el Distrito Federal.

(Reformado primer párrafo, D. O. 20 de diciembre de 2010)

Para los efectos de este artículo, se entienden por erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás contraprestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo las provenientes de comisiones, premios, gratificaciones, primas dominicales, vacacionales y por antigüedad; así como cualquier otra contraprestación destinada a remunerar el trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se le dé, así como las cantidades que por concepto de alimentos proporcionen sociedades universales y particulares a sus integrantes de acuerdo con la legislación civil del Estado de Yucatán, asimismo, los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades



cooperativas de producción, los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

Además, los fondos de previsión social a que se refiere el artículo 58 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, que se entreguen a los cooperativistas, cuando dicho fondo no sea deducible en los términos de la fracción XXIII del artículo 31 del (sic) la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se entiende por honorarios asimilables a salarios, las erogaciones por concepto de contraprestación al servicio personal independiente, siempre y cuando éste se preste bajo la dirección del prestatario, en forma preponderante y, siempre que el servicio se lleve a cabo en las instalaciones del mismo.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos percibidos de dicho prestatario en el ejercicio fiscal inmediato anterior, represente más del 50% del total de sus ingresos obtenidos.

También se entiende por honorarios asimilables a salarios, las remuneraciones que se paguen a miembros de consejos directivos, de vigilancia o consultivos, administradores únicos, comisarios, directores y gerentes generales.

La Segunda Sala señaló, que de la disposición transcrita se desprende que el legislador fijó como objeto del impuesto, las erogaciones que se efectúen en el Estado de Yucatán por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado y que, dentro del objeto del impuesto, incluyó los anticipos que reciban los miembros de sociedades civiles.

En ese sentido, a fin de analizar si existía congruencia o no con el objeto del impuesto y el concepto referido, para determinar si el legislador respetó los límites que fijó al establecer el objeto del impuesto, la Segunda Sala relató los antecedentes legislativos que dieron origen a la reforma del precepto cuestionado, de los que advirtió que el legislador no dio razones para justificar la inclusión de dicho concepto dentro del objeto del impuesto.

Después, la Segunda Sala consideró, por una parte, que de los artículos 8º, 20 y 134, fracción III, de la Ley Federal del Trabajo, se obtiene que el trabajo personal subordinado es la

actividad humana, intelectual o material que una persona física presta a otra física o moral, mediante el pago de un salario; y, por otra parte, que de los preceptos 1808, 1809, 1817, 1853, 1854 y 1855 del Código Civil para el Estado de Yucatán, se deriva que los anticipos son adelantos que las sociedades civiles entregan a sus socios periódicamente durante un determinado ejercicio, a cuenta de sus ganancias, por lo que también se conocen como anticipos a cuenta de utilidades o anticipos a cuenta de remanentes.

Luego la Segunda Sala concluyó, que las cantidades que las sociedades civiles entregan a sus socios por concepto de anticipos no derivan de la prestación de un trabajo personal subordinado, ya que tienen su origen en las ganancias que generan las sociedades civiles, por la combinación de recursos o esfuerzos de los socios.

Recalcó la Segunda Sala que a diferencia de la relación laboral en la que el trabajador se encuentra subordinado al patrón, en las sociedades existe igualdad entre los socios, por lo que no existe el elemento de subordinación éstos a las sociedades civiles; y, que aun cuando los socios industriales contribuyen a la sociedad con su trabajo personal o el ejercicio de cualquier profesión o industria, no existe la subordinación que caracteriza a la relación de trabajo, puesto que los socios industriales pueden intervenir en los socios capitalistas, sin que estén sometidos a la voluntad de éstos, aunado a que reciben dividendos o remanentes por las ganancias de la sociedad y no un salario como consecuencia de la prestación de un trabajo personal subordinado.

Determinó la Segunda Sala, que los anticipos que reciben los miembros de las sociedades civiles a cuenta de las



ganancias que éstas generan, no tienen su origen en la prestación de un trabajo personal subordinado, ya que no derivan de la actividad humana, intelectual o material que una persona física presta a otra física o moral, mediante el pago de un salario; por lo que concluyó que no guardan relación con el objeto del impuesto, esto es, con las erogaciones que se realizan por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado y, por tanto, el artículo en estudio es contrario al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, dado que rebasa el indicador de capacidad contributiva que el legislador se propuso gravar.

De acuerdo con lo expuesto, se emitió la jurisprudencia 2a.IJ. 115/2012 (10a.), de rubro y texto siguientes:

IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO. EL ARTÍCULO 21, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE YUCATÁN, AL CONTEMPLAR COMO OBJETO DE AQUÉL LAS CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE ANTICIPOS RECIBAN LOS MIEMBROS DE LAS SOCIEDADES CIVILES, CONTRA VIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2011).³

Si bien, la jurisprudencia anteriormente mencionada, se refiere al artículo 21 de la Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán vigente en dos mil once, esta contiene argumentos abstractos de los que es posible desprender una regla constitucional de carácter general, esto es, válida frente a otras leyes que establezcan el mismo supuesto normativo o situaciones similares.

³ En uso de su facultad impositiva, el legislador del Estado de Yucatán estableció en el artículo 21 de la ley citada el impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal subordinado, cuyo objeto son dichas erogaciones. Ahora bien, en el segundo párrafo del propio precepto, contempló como objeto del tributo las cantidades que por concepto de anticipos reciban los miembros de las sociedades civiles; sin embargo, tales anticipos no tienen su origen en la prestación de un trabajo personal subordinado, ya que no derivan de la actividad humana, intelectual o material, que una persona física presta a otra física o moral, mediante el pago de un salario, sino que constituyen adelantos que las sociedades civiles entregan a sus socios periódicamente durante un determinado ejercicio, a cuenta de sus ganancias; por tal motivo, se concluye que el precepto mencionado contraviene el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que, al contemplar los referidos anticipos como objeto del impuesto, rebasa el indicador de capacidad contributiva que el legislador se propuso gravar.

En ese tenor, cualquier norma legal que incluya el pago de utilidades o anticipo de utilidades a miembros de las sociedades civiles, dentro del objeto del impuesto sobre nóminas, cuyo objeto son las erogaciones por remuneración al trabajo personal subordinado, trasgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la misma razón que en la jurisprudencia aludida se señala que resulta inconstitucional el indicado artículo 21, segundo párrafo, es aplicable a la consideración que antecede, la tesis 2a.CXCVII/2007, misma que señala: NÓMINAS. EL CRITERIO CONTENIDO EN LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 23/2002, QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, ES DE CARÁCTER TEMÁTICO.⁴

Ahora entraremos al estudio de la Legislación del Estado de Coahuila de Zaragoza, en donde refiere el recurrente que algunos preceptos son inconstitucionales, debido a ello y para una mejor comprensión se señalan en cada uno de los periodos de vigencia indicados, lo siguiente:

Artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente en el ejercicio de dos mil once:

(REFORMADO, P.O. 23 DE DICIEMBRE DE 2008)

⁴ Si bien es cierto que la jurisprudencia 2a./J. 23/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada con el rubro: "NÓMINAS. LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL (VIGENTE PARA EL AÑO 2001) VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL INCLUIR EL PAGO POR CONCEPTO DE INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO O TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL DENTRO DEL OBJETO IMPOSITIVO DETERMINADO COMO REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO.", se refiere de manera específica al artículo 178, fracción VIII, del Código Financiero del Distrito Federal vigente en 2001, también lo es que la construcción argumentativa en que se basa la estimación de su inconstitucionalidad tiene un nivel de abstracción que permite desprender una regla constitucional de carácter general, esto es, válida frente a todas las leyes que establezcan el mismo supuesto normativo. En ese tenor, cualquier norma legal que incluya el pago por concepto de indemnización por despido o terminación de la relación laboral dentro del objeto de un impuesto que grave las erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, trasgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la misma razón que en la jurisprudencia se señala que resulta inconstitucional el indicado artículo 178.



Artículo 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado dentro del territorio del Estado de Coahuila bajo la dirección y dependencia de un patrón, independientemente de la designación que se le otorgue.

Para los efectos del presente artículo se asimilan a éstos, lo siguiente:

I.- Los rendimientos, anticipos, excedentes, fondos de reserva, previsión social, ayudas para educación y alimentación, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

Artículo 21, fracción I, vigente a partir del uno de enero de dos mil doce y hasta el ocho de mayo de ese año:

Artículo 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones por concepto de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, entendido éste en los términos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

I. El pago de rendimiento o utilidades, anticipos de utilidades, honorarios o percepciones de cualquier índole a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, durante la vigencia de su administración. (...)

Artículo 21, fracción I, vigente a partir del nueve de mayo de dos mil doce.

Artículo 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones por concepto de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, entendido éste en los términos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.

Para los efectos del presente artículo, se asimilan a éstos, lo siguiente:

I. Los honorarios a miembros del consejo directivo, a los administradores, comisarios y gerentes.

II. El pago de honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último. [...]

De los numerales anteriormente transcritos podemos advertir que, en el precepto reclamado, el objeto del impuesto sobre nóminas lo constituyen las erogaciones que se efectúan en la respectiva Entidad Federativa por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado; y, dentro del objeto del impuesto, se incluyeron los anticipos que reciban los miembros de las sociedades civiles, como se precisaba en dicha fracción I, en dos mil once; y, luego, se señaló como el pago de anticipos de utilidades a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole.

De igual manera, se puede observar que con motivo de la reforma de ocho de mayo de dos mil doce, se incluyó dentro del objeto del impuesto, el pago de honorarios a miembros del consejo directivo, administradores, comisarios y gerentes; así como a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Ahora, en cuanto a la sociedad civil, los preceptos 3511, 3529, 3534, 3535, 3536, 3539, 3540, 3547, 3548, 3549, 3574 y 3575 del Código Civil del Estado de Coahuila de Zaragoza, disponen:

[...] **ARTÍCULO 3511.** La sociedad civil se constituye mediante un contrato, por el cual se reúnen de manera permanente dos o más personas, para realizar un fin común de carácter preponderantemente económico, lícito, posible y que no constituya una especulación mercantil, mediante aportación de sus bienes o industria, o de ambos, para dividir entre sí el dominio de los bienes y las ganancias y pérdidas.

ARTÍCULO 3512. La aportación de los socios puede consistir en una cantidad de dinero u otros bienes, o en su industria.

ARTÍCULO 3534. La administración de la sociedad puede conferirse a uno o más socios.



ARTÍCULO 3535. Habiendo socios especialmente encargados de la administración, los demás no podrán contrariar ni entorpecer las gestiones de aquéllos, ni impedir sus efectos.

ARTÍCULO 3536. El nombramiento de los socios administradores no priva a los demás socios del derecho de examinar el estado de los negocios sociales y de exigir, a este fin, la presentación de libros, documentos y papeles, con el objeto de que puedan hacerse las reclamaciones que estimen convenientes. No es válida la renuncia del derecho consignado en este artículo

ARTÍCULO 3539. Los socios administradores ejercerán las facultades que fueren necesarias al giro y desarrollo de los negocios que formen el objeto de la sociedad; pero salvo que la escritura constitutiva de la sociedad prevenga lo contrario, necesitan autorización expresa de los otros socios:

I. Para enajenar los bienes de la sociedad, si ésta no se constituyó con ese objeto.

II. Para gravar los bienes de la sociedad con cualquier derecho real

III. Para afianzar.

IV. Para tomar capitales prestados.

ARTÍCULO 3540. Las facultades que no se hayan concedido a los serán ejercitadas por todos los socios, resolviéndose los asuntos por mayoría de votos.

ARTÍCULO 3547. El socio o socios administradores están obligados a rendir cuentas siempre que lo pida la mayoría de los socios.

ARTÍCULO 3548. Las cuentas mencionadas en el artículo anterior se rendirán, aun cuando no se exijan, en las fechas fijadas en la escritura constitutiva de la sociedad.

ARTÍCULO 3549. Cuando no se hayan nombrado socios administradores, todos los socios tendrán derecho a concurrir a la dirección y manejo de los negocios comunes.

ARTÍCULO 3574. Las utilidades de que habla el artículo anterior se repartirán entre los socios, como prevenga la escritura constitutiva.

ARTÍCULO 3575. En el supuesto del artículo anterior, si nada establece la escritura constitutiva, la repartición de los bienes será proporcional a los aportes de los socios.

ARTÍCULO 3578. Si alguno de los socios contribuye sólo con su industria, sin que ésta se hubiere estimado, ni se hubiere designado cuota que por ella debiera recibir, se observarán las reglas siguientes.

ARTÍCULO 3579. Si el trabajo del socio industrial pudiere hacerse por otro, su cuota será la que corresponda por razón de sueldos y honorarios, y esto mismo se observará si son varios los socios industriales.

ARTÍCULO 3580. Si el trabajo del socio industrial no pudiere ser hecho por otro, su cuota será igual a la del socio capitalista que tenga más.

ARTÍCULO 3581. Si solo hubiere un socio industrial y otro capitalista, se dividirán entre sí por partes iguales las ganancias.

ARTÍCULO 3582. Si son varios los socios industriales y están en el caso del artículo 3580, llevarán entre toda la mitad de las ganancias y la dividirán entre sí por convenio.

ARTÍCULO 3584. Si el socio industrial hubiere contribuido también con cierto capital, se considerarán éste y la industria separadamente. [...]

De la intelección de los dispositivos legales anteriormente transcritos, se desprende que la sociedad civil se constituye con dos o más personas para la realización de un fin común de carácter económico, lícito, posible y sin especulación mercantil, en la que los socios aportan sus bienes o industria o ambos, para dividir entre sí el dominio de los bienes, las ganancias o las pérdidas; y, las ganancias que se obtengan la sociedad se reparten entre los socios bajo el concepto de utilidades, en la forma en que se establezca en la escritura respectiva o, en caso contrario, de manera proporcional a los aportes de los socios.

Además, se indica en los artículos de que se hace mención, que puede designarse como administrador uno o más socios, sin que los demás puedan contrariar las gestiones que lleven a cabo, pero éstos mantienen su derecho de examinar el estado de los negocios sociales y exigir la presentación de libros, documentos y papeles; que las facultades que no se hayan otorgado a los socios administradores, las podrán ejercer todos los socios; y, que los socios administradores deben rendir cuentas

si lo piden los otros socios, pero siempre deben rendir cuentas en las fechas señaladas en la escritura.

Señalan que en el caso de que no se designe administrador, todos los socios participarán en la dirección y manejo de los negocios comunes; y en la liquidación de la sociedad, las utilidades que queden se repartirán entre los socios, como lo prevenga la escritura constitutiva, pero si nada establece, será en forma proporcional a sus aportes, debiendo seguir las reglas establecidas en los preceptos transcritos, cuando alguno de los socios contribuye sólo con su industria, sin que se hubiere estimado ni designado cuota que por ella debiera recibir.

Una vez precisado lo anterior, se atiende primero el argumento que se califica como infundado y luego los que se estiman fundados.

A. Respecto a los honorarios a personas que presten sus servicios preponderantemente a un prestatario y en las instalaciones de éste, donde señala la recurrente que el concepto incluido como objeto del impuesto sobre nóminas, previsto en la fracción II del artículo 21 de la Ley de Hacienda del Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente a partir del nueve de mayo de dos mil doce, relativo a los pagos de honorarios que perciban las personas que presten preponderantemente sus servicios a un prestatario, siempre que los lleven a cabo en las instalaciones del mismo, no puede válidamente considerarse que los reciben a cambio de un trabajo personal subordinado, pues por definición legal los honorarios son los ingresos percibidos por prestar servicios profesionales independientes, es decir, sin la tutela ni bajo la dirección o dependencia de un patrón.

Con base en lo anterior, señala la inconforme que la fracción citada infringe el principio de proporcionalidad

tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, por gravar conceptos que rebasan el objeto del impuesto sobre nóminas; y, en consecuencia, la sentencia reclamada en la que se aplicó dicho precepto ilegal.

Resulta infundado lo anterior, en efecto, la fracción II del artículo 21 de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, no es inconstitucional, al establecer que se asimilan a salarios para efectos del impuesto sobre nóminas, el pago de los honorarios a personas que presten sus servicios de manera preponderante a un prestatario, siempre que lo realicen en las instalaciones de este último; porque, en dicho supuesto, el pago de honorarios implica la subordinación, dirección y dependencia económica del prestador del servicio respecto del prestatario, características propias de la relación laboral, independientemente del nombre que se le dé al monto con el que se cubran tales servicios, en este caso, el de honorarios.

Así es, al establecer el propio precepto que se gravarán los honorarios cubiertos a las personas que le presten de manera preponderante un servicio a un prestatario y dentro de las instalaciones de éste, ese concepto se ajusta al objeto del tributo, pues el vocablo preponderantemente entendido como aquello que se hace de manera frecuente o reiterada, presupone la dependencia económica para con el patrón, mientras que la diversa locución dentro de sus instalaciones, evidencia la dirección y disposición para con el prestatario; elementos que identifican a la relación personal y subordinada propia de las relaciones laborales.

Por lo anterior, cuando se reúnen los elementos atinentes a que una persona preste sus servicios de manera preponderante y en las instalaciones de una prestataria, por los

que recibe honorarios, resulta que el referido concepto asimilado a salarios es congruente con el objeto del impuesto sobre nóminas, puesto que se gravan exclusivamente los honorarios devengados bajo ese esquema y no todas aquellas remuneraciones devengadas por la prestación de un servicio.

Esto es, el concepto gravado son solo aquellas percepciones que se ajusten a esos dos candados legales, o sea, al binomio "*preponderantemente*" a un prestatario y "*dentro de las instalaciones*" de ese prestatario; los que, se reitera, presuponen la prestación de un trabajo personal subordinado, esto es, que el prestador del servicio contratado no puede realizar su actividad libremente, sino bajo las condiciones y la disponibilidad del requirente del servicio, de ahí lo infundado del agravo expuesto.

Como consecuencia, y contrario a lo que plantea la recurrente, el concepto incluido en la aludida fracción como objeto del impuesto sí es congruente con el que el legislador señaló como objeto del impuesto sobre nóminas, es decir, las erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado; y, por ende, respeta el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

B. Ahora en relación con los pagos por anticipos y anticipos de utilidades que reciban los miembros de las sociedades civiles; y, por honorarios a los administradores.

Sobre esto, se retoma lo señalado en cuanto a que en el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigentes en dos mil once, del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir del nueve de mayo de dos mil doce, al igual que en el precepto de la legislación del Estado de Yucatán analizado en la jurisprudencia 2a.IJ. 115/2012 (10a.), el objeto del impuesto sobre nóminas lo

constituyen las erogaciones que se efectúan en la respectiva Entidad Federativa por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado; y, dentro del objeto del impuesto, se incluyeron:

1. Los anticipos que reciban los miembros de las sociedades civiles;

2. Los anticipos de utilidades otorgados a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole; y,

3. Los honorarios que reciban, entre otros, los administradores.

Conforme a las consideraciones sustentadas en la resolución de la que surgió la jurisprudencia indicada en el párrafo anterior, se advierte que no existe correspondencia entre el objeto del impuesto sobre nóminas y las cantidades que por concepto de anticipos reciban los miembros de las sociedades civiles, toda vez que los anticipos que las sociedades civiles entregan a sus socios periódicamente durante determinado ejercicio, a cuenta de sus ganancias, que también se conocen como anticipos a cuenta de utilidades, no derivan de la prestación de un trabajo personal subordinado, ya que tienen su origen en las ganancias que generan las sociedades civiles, derivado de la combinación de recursos o esfuerzos de los socios,

Ahora si bien, los socios industriales contribuyen con su trabajo personal o el ejercicio de cualquier profesión o industria, lo que destaca es que en esa labor no se subordina a la sociedad, dado que participan en los asuntos de la persona colectiva en igualdad de circunstancias respecto de los demás



socios; incluso, frente a los socios administradores mantienen el derecho de examinar el estado de los negocios y solicitarles documentos e información.

Por otro lado, los socios administradores tampoco se encuentran subordinados a los demás miembros de la sociedad, quienes no deben entorpecer las gestiones que lleven a cabo, y sólo están obligados a rendir cuentas en las fechas señaladas en la escritura o cuando se las pidan los demás socios.

Lo anterior nos lleva a concluir que, en aplicación analógica de la jurisprudencia 2a.IJ. 115/2012 (10a.), como lo aduce la recurrente, los anticipos, entendidos como aquellas cantidades de dinero que se otorgan con motivo de la distribución de las ganancias generadas por la sociedad y no con motivo de la prestación de un trabajo personal subordinado, son ajenos al objeto del impuesto sobre nóminas; y, por ende, el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente en dos mil once y del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce, trasgrede el principio de proporcionalidad tributaria contemplada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

De igual manera, la fracción I del artículo 21 de la Ley de Hacienda del Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente a partir del nueve de mayo de dos mil doce, en cuanto incluye como objeto del impuesto los honorarios a administradores, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en tanto que en caso de que se pacte que los socios designados como administradores en una sociedad civil reciban el pago de honorarios, no podría válidamente estimarse que los reciben por la prestación de un trabajo personal subordinado, sino que, en

todo caso, serían percibidos por prestar el servicio profesional independiente, pero no bajo la tutela, dirección o dependencia de los demás socios, o de la sociedad, en tanto que los administradores de la sociedad civil serán quienes realicen las gestiones necesarias para los negocios sociales, en cuyo interés están personalmente involucrados, dada su calidad de consocios.

En consecuencia, tampoco existe correspondencia entre el objeto del impuesto sobre nóminas y los pagos de honorarios a administradores, tratándose de los socios designados con esa calidad (administradores) en las sociedades civiles, toda vez que tales honorarios no constituyen erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado.

Por lo anterior, resultan fundados lo expresado por el recurrente, en consecuencia la norma contenida en la fracción I del artículo 21 de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila, de contenido vigente en dos mil once, del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir del nueve de mayo de dos mil doce, debe ser inaplicable respecto del ente moral ***** en el juicio de origen, bajo los argumentos expuestos en el presente considerando y en concordancia con la multicitada y analizada jurisprudencia, y con lo establecido en la ejecutoria dictado por el Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito, en sesión ordinaria virtual de fecha veintisiete de enero de dos mil veintidós.

Ahora por lo que respecta al **segundo agravio** expuesto por *****, a través de su representante legal, el mismo resulta fundado y suficiente para para revocar el sentido de la

sentencia impugnada, con base a las siguientes consideraciones:

1. Manifiesta el apelante que la Sala Unitaria contravino lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza, ya que estudió deficientemente la pretensión planteada en el concepto de anulación PRIMERO señalado en la respectiva demanda de nulidad, al establecer que la autoridad fiscal no había fundado su competencia para obtener y certificar copias de la contabilidad.

Que la Sala Unitaria determinó que dicha facultad se encuentra establecida en el artículo 26 fracción XXXII del Reglamento Interior de la Administración Fiscal General, reconociendo expresamente que la autoridad no precisó la fracción XXXII, sino que solo señaló el artículo 26 , pero que a su criterio ese señalamiento era suficiente para tener como fundada la competencia legal, ya que no existe la necesidad de señalar la fracción correspondiente, a lo que el apelante refiere que tal criterio es erróneo y contrario a jurisprudencia, pues la autoridad sí debe precisar exhaustivamente su competencia por razón de la materia, grado, territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o sub inciso, en el cual funde la misma.

2. Refiere el apelante que la responsable no resolvió debidamente y conforme a jurisprudencia el concepto segundo de anulación señalado en la demanda de nulidad, en el que se hicieron valer los siguientes puntos:

2.1 Que la autoridad que emitió el oficio de observaciones ***** , de fecha cinco de junio de dos mil trece, fue emitido por una autoridad incompetente, esto es la Administración Local de fiscalización de Torreón, pues en esa fecha no se encontraba facultada para actuar

dentro de la revisión de gabinete iniciada por la Administración.

2.2 Que la administración Local de Fiscalización de Torreón actuó con fecha cinco y trece de junio de dos mil trece sin estar autorizada, pues en la orden nunca se le autorizó para actuar, sino que fue hasta el dieciséis de octubre de dos mil trece cuando se determinó la sustitución de la autoridad revisora a través del oficio ***** , mismo que le fue notificado a su representada hasta el día catorce de enero de dos mil catorce, y que la competencia para actuar debe ser a partir de esta última fecha.

2.3 Que la autoridad que resolvió el recurso de revocación no atendió lo expuesto por su mandante y solo manifestó que sí contaba con las facultades materiales y territoriales para emitir el oficio de observaciones.

2.4 Que lo que se impugnó no fue si tenía facultades para emitir el oficio de observaciones, sino que al momento de hacer el referido oficio no contaba con facultades para intervenir en una revisión iniciada por otra autoridad.

Continúa refiriendo el apelante, que la Sala Unitaria parte de una interpretación deficiente de lo expuesto por el artículo 43 fracción II del Código Fiscal de la Federación (sic), al señalar que el Administrador Local de Fiscalización de Torreón podía actuar dentro de la revisión antes de la notificación del oficio de sustitución, pues sí cuenta con facultades para practicar las revisiones y eso es suficiente para actuar dentro de la misma; que sin embargo, dice el inconforme, nuestro sistema jurídico se rige por el principio de legalidad, el cual establece que la autoridad solo puede actuar de conformidad con lo establecido en la ley.

Además sostiene el recurrente, que si la fracción II del artículo 43 del Código Fiscal de Estado establece que la sustitución de la autoridad que va a realizar la revisión debe ser



notificada al contribuyente, sería a partir de esa notificación cuando puede actuar, que de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al contribuyente respecto de la autoridad que efectúa la revisión y los fundamentos legales aplicables, y que al no haber sucedido de esa manera, entonces la Administración Local de Fiscalización de Torreón no tenía facultades, por lo que considera que no es válido lo manifestado por la Sala Unitaria, en el sentido de que el oficio de sustitución habla en tiempo pretérito, pues dicho oficio no puede convalidar actuaciones pasadas.

3. Continúa manifestando el apelante, que la Sala de origen resolvió que en términos del artículo 47 fracción VI del Código Fiscal de Coahuila, el contribuyente contaba con un plazo de quince días para inconformarse contra el oficio de observaciones, por tratarse de un acto de molestia que incide en la esfera jurídica del particular, y que al no haberse inconformado dentro del plazo señalado, procede tener por consentidos los actos generados respecto del oficio de observaciones.

Además dice el inconforme, que el argumento de la Sala Unitaria resulta infundado, pues si bien el oficio de observaciones es un acto de molestia, sin embargo, no tiene el carácter de resolución definitiva, y por lo tanto, en términos del artículo 101 del Código Fiscal del Estado de Coahuila, en contra del mismo no procede medio de defensa alguno, mientras que el oficio de observaciones se combate como parte del procedimiento de fiscalización, una vez que es emitido el crédito fiscal, al ser esta la última resolución impugnable, tal y como se combatió a través del recurso de revocación.

4. Así mismo, manifiesta el recurrente que la Sala Unitaria contravino los principios de exhaustividad y congruencia contemplados en el artículo 85 de la Ley del Procedimiento

Contencioso Administrativo para el Estado de Coahuila, pues estudió deficientemente el tercer concepto de anulación manifestado por su mandante, en relación a que el acto impugnado es ilegal, ya que la autoridad lo sustentó en el artículo 21, fracción I de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila, precepto que resulta inconstitucional, en virtud de la jurisprudencia por analogía 115/2012.

Continúa refiriendo el apelante, que la Sala Unitaria determinó que se hizo valer la vulneración al principio de equidad, pero que lo que el recurrente señaló fue la violación al principio de proporcionalidad tributaria, en base a que el artículo 21 fracción I de la Ley de Hacienda del Estado trata de asimilar el objeto del impuesto, los rendimientos y anticipos que reciban los miembros de sociedades o asociaciones civiles, que sin embargo, tales anticipos no tienen su origen en la prestación de un trabajo personal, sino que constituyen adelantos que se entregan a los socios durante determinado ejercicio, a cuenta de sus ganancias; que el pago que se hace a directivos, consejos de vigilancia, administradores y gerentes generales no puede considerarse como un trabajo subordinado, ya que ellos son quienes integran el órgano que representa la persona colectiva, y que no reciben un pago a cambio de un trabajo subordinado.

Refiere el apelante, que es incorrecto el argumento de la Sala de Primera Instancia, relativo a que el Tribunal carece de atribuciones para realizar pronunciamientos declarativos de constitucionalidad, pues cuando en un juicio contencioso administrativo se alega que una norma es inconstitucional, no se debe omitir el estudio de tal circunstancia, bajo el argumento de que las cuestiones de inconstitucionalidad están reservadas al Poder Judicial de la Federación, toda vez que sí pueden



inaplicar las normas cuando consideren que no son conformes a la Constitución.

5. Por último, manifiesta el apelante que la Sala Unitaria no estudió los argumentos de fondo de su mandante, consistentes en que no realizó pagos a personas que tengan la calidad de miembros del consejo directivo, administradores, comisarios o gerente ni tampoco realizó pago de honorarios a personas que presten servicios a la empresa que representa, y además, que la autoridad fiscal tenía la carga de la prueba para acreditar dichos hechos; que además señaló que el acto de autoridad se encontraba indebidamente fundado y motivado, pues en el mismo no se señaló el nombre de las personas a quienes supuestamente se les realizó el pago de honorarios, ni la calidad de estos, o de dónde obtuvo la información, ni tampoco indica cómo acreditó que los mismos se llevaron a cabo en las instalaciones de su representada.

Ahora bien, Una vez expuestos los argumentos del apelante, se entrara a estudiar el segundo de los agravios expuestos, en el cual esencialmente sostiene, le depara perjuicio, en razón que se contraviene lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; por ser el más benéfico y atendiendo a lo resuelto en la ejecutoria de amparo que se cumplimenta, en ese sentido y como se mencionó al inicio del presente considerando dicho agravio, es fundado y suficiente para revocar la resolución materia de este recurso, por las razones que se exponen enseguida.

Como lo indica el apelante en su agravio segundo, el mismo se refirió al contenido del artículo 43, fracción II, del Código Fiscal del Estado de Coahuila de Zaragoza, en tanto que en dicho precepto se sustentó la Sala Unitaria al calificar de infundado el concepto de nulidad relativo al tema de la

incompetencia de la autoridad emisora del oficio de observaciones.

Ahora, si bien es cierto y con independencia de que las disposiciones fiscales citadas en el oficio de observaciones como en el de sustitución, facultan al Administrador Local de Fiscalización de Torreón de realizar el procedimiento de fiscalización de revisión de gabinete; también lo es que, que en el caso específico de que la autoridad que inicie dicho procedimiento sea sustituida por otra, resulta que la validez de los actos procedimentales realizados por la autoridad sustituta, está condicionada a que previamente se emita el oficio de sustitución y se notifique a la contribuyente revisada, lo anterior con la finalidad de que la contribuyente tenga certeza jurídica si la autoridad que está llevando a cabo el procedimiento de fiscalización, es la facultada en dicho procedimiento.

En ese sentido, si en el caso que nos ocupa, la autoridad sustituta (Administración Local de Fiscalización de Torreón), emitió el oficio de observaciones varios meses antes de que se emitiera por la autoridad sustituida (Administración Central de Fiscalización) el oficio de sustitución respectivo y se le notificara al contribuyente, lo cual se pone de manifiesto en la narración del segundo agravio específicamente en el punto 2.2, además, cómo se advierte de las constancias que integran el expediente *********, el oficio de observaciones (fojas 000071 y 000083), se emitió y notificó varios meses antes de que se expidiera y notificara el oficio de sustitución (fojas 000085 y 000089), resulta que cuando la autoridad sustituta expidió el aludido oficio de observaciones, no estaba facultada para actuar dentro de dicho procedimiento de fiscalización.

De igual manera, es de estimarse que la sustitución de la autoridad que va a realizar la revisión debe ser notificada al



contribuyente, pues de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión respecto de la autoridad que efectúa la revisión y los fundamentos legales aplicables, y que, al no haber sucedido de esa manera, se contraviene lo dispuesto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 43, fracción II, del Código Fiscal del Estado de Coahuila de Zaragoza.

La anterior consideración, no implica afirmar que la Administración Local de Fiscalización no tenga competencia material y territorial para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización de revisión de gabinete, respecto de contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en el lugar de la actora -se insiste-; sino que, ante la eventualidad actualizada en el particular, de que dicho procedimiento se inició por una autoridad diversa, a saber, el Administrador Central de Fiscalización, su sustitución por otra autoridad, estaba condicionada a que se emitiera y notificara a la revisada el oficio de sustitución respectivo. Esto, atendiendo al contenido del artículo 43, fracción II, del Código Fiscal del Estado de Coahuila de Zaragoza, que aplicó la Sala Unitaria en su sentencia.

Ahora, por lo que respecta al análisis del resto de los agravios, los mismos son de estudio innecesario toda vez que la apelante no podrá obtener un mayor beneficio que el que ya obtuvo derivado de lo fundado del segundo de ellos; resulta aplicable la jurisprudencia de la emitida por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que establece:

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ESTUDIO INNECESARIO DE LOS. Si al examinar los conceptos de violación invocados en la demanda de amparo resulta fundado uno de éstos y el mismo es suficiente para otorgar al peticionario de garantías la protección y el amparo de la Justicia Federal, resulta innecesario el estudio de los demás motivos de queja." ⁵

⁵ Tesis consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 175-180, Cuarta Parte Séptima Época, página 72

Asimismo, resulta aplicable el siguiente criterio:

AGRAVIOS EN LA REVISIÓN FISCAL. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO. Si del análisis de uno de los agravios se advierte que éste es fundado y suficiente para revocar la sentencia dictada por la Sala a quo, es innecesario que en la ejecutoria correspondiente se analicen los restantes agravios que se hicieron valer en el escrito de revisión, pues ello a nada práctico conduciría si de cualquier manera el fallo recurrido ha de quedar insubsistente en virtud del agravio que resultó fundado.⁶

En ese sentido ante los argumentos expuestos por este órgano resolutor y atendiendo a lo resuelto en la ejecutoria de amparo que se cumplimenta, se inaplica el artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza y al resultar fundado el segundo motivo de inconformidad expuesto por el apelante, se **revoca** la sentencia de fecha diez de julio de dos mil dieciocho, dictada por la Tercera Sala Unitaria del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Coahuila de Zaragoza, dentro del juicio contencioso administrativo con número de expediente *****.

Lo que lleva a su vez a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada dentro del juicio contencioso consistente en la resolución contenida en el oficio ***** de fecha siete de febrero de dos mil dieciocho, misma que resuelve el recurso de revocación *****; y como consecuencia de ello, ante la inaplicación artículo 21, fracción I, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza y al resultar que el oficio de sustitución ***** resultó invalido, se declara la nulidad lisa llana de la determinación del crédito fiscal contenido en el oficio ***** de fecha dieciséis de enero de dos mil catorce.

⁶ Registro digital: 176398 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época Materias(s): Administrativa Tesis: VI.2o.A. J/9 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Enero de 2006, página 2147 Tipo: Jurisprudencia.



Por lo expuesto y fundado, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza, resuelve:

PRIMERO. En cumplimiento a la sentencia de fecha veintisiete de enero de dos mil veintidós, emitida por Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito, en el amparo directo número ***** , y una vez realizado el análisis del agravio respectivo, se inaplica la fracción I, del artículo 21, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, vigente tanto en dos mil once, como del uno de enero al ocho de mayo de dos mil doce y a partir del nueve de mayo de dos mil doce, respecto del ente moral ***** en el juicio de origen, como se expresa en el Cuarto considerando de la presente resolución.

SEGUNDO. Al resultar fundado el segundo de los agravios y por los motivos expuestos en el Considerando Cuarto de la presente resolución, se **revoca** la sentencia de fecha diez de julio de dos mil dieciocho, dictada por la Tercera Sala Unitaria del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Coahuila de Zaragoza, dentro del juicio contencioso administrativo con número de expediente *****.

TERCERO. Se declara la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada dentro del juicio contencioso consistente en la resolución contenida en el oficio ***** de fecha siete de febrero de dos mil dieciocho, misma que resuelve el recurso de revocación *****.

CUARTO. Como consecuencia de lo anterior, y como se expresó en la presente resolución, se declara la nulidad lisa llana de la determinación del crédito fiscal contenido en el oficio ***** de fecha dieciséis de enero de dos mil catorce.

QUINTO. Gírense atentamente los oficios de estilo al Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Octavo Circuito, para informar el debido cumplimiento a la Ejecutoria de amparo directo *****.

SEXTO. Remítase testimonio de esta resolución a la Sala de su procedencia, así como los anexos enviados para la resolución del recurso de apelación, y en su oportunidad, archívese la toca como asunto concluido.

NOTIFÍQUESE PERSONALMENTE, conforme a lo dispuesto por el artículo 26, fracción V, de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza.

Así, por unanimidad de votos, lo resolvió y firma, los magistrados integrantes del Pleno de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa de Coahuila de Zaragoza, Sandra Luz Rodríguez Wong, Sandra Luz Miranda Chuey, Alfonso García Salinas, María Yolanda Cortés Flores, Jesús Gerardo Sotomayor Hernández, ante la licenciada Idelia Constanza Reyes Tamez, Secretaria General de Acuerdos que autoriza y da fe. Doy fe.

SANDRA LUZ RODRÍGUEZ WONG
Magistrada Presidenta



TRIBUNAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA
DE COAHUILA DE ZARAGOZA

SANDRA LUZ MIRANDA CHUEY
Magistrada

ALFONSO GARCÍA SALINAS
Magistrado

MARÍA YOLANDA CORTÉS FLORES
Magistrada

JESÚS GERARDO SOTOMAYOR HERNÁNDEZ
Magistrado

IDELIA CONSTANZA REYES TAMEZ
Secretaria General de Acuerdos