



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACIÓN
CAMPUS I**



**INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS CAPITALES
CONSTITUTIVOS: VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE
LEGALIDAD TRIBUTARIA**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN ESTUDIOS FISCALES

PRESENTA:

MIGUEL ÁNGEL CEBALLOS SARMIENTO PS2206

DIRECTOR DE TESIS:

MTRO. CARLOS ALFREDO ESPINOSA NANGUSÉ

Tuxtla Gutiérrez, Chiapas; noviembre del 2024.

COORDINACIÓN DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO

Tuxtla Gutiérrez, Chiapas; 29 de octubre de 2024
Oficio No. D/CIP/TIP/315/2024.

ASUNTO: AUTORIZACIÓN DE EMPASTADO

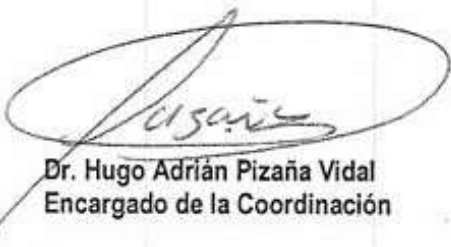
C. MIGUEL ÁNGEL CEBALLOS SARMIENTO
CANDIDATO AL GRADO DE MAESTRO
EN ESTUDIOS FISCALES.
PRESENTE

Por este medio me permito informarle que se **AUTORIZA** la impresión de su tesis titulada: **INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS: VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** Toda vez que ha sido liberada según oficio sin número, de fecha septiembre 28 de 2023, suscrito por el Mtro. Carlos Alfredo Espinosa Nangusé, Director de la tesis mencionada.

Cabe mencionar que se ha constatado que ha cumplido con los procedimientos administrativos y académicos relacionados con la modalidad de evaluación propuesta, conforme a lo dispuesto a la obtención de grado en el Estatuto Integral de la Universidad Autónoma de Chiapas, así como con el Plan de Estudios correspondiente.

Atentamente

"POR LA CONCIENCIA DE LA NECESIDAD DE SERVIR"



Dr. Hugo Adrián Pizaña Vidal
Encargado de la Coordinación

C.c.p. Archivo Minutario
*HAPV/ssg



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS
FACULTAD DE CONTADURÍA
Y ADMINISTRACIÓN CAMPUS I
COORDINACIÓN DE INVESTIGACIÓN
Y POSGRADO
UNACH





Código: FO-113-05-05

Revisión: 0

CARTA DE AUTORIZACIÓN PARA LA PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DE LA TESIS DE TÍTULO Y/O GRADO.

La alumna (s) o el alumno (s) Miguel Ángel Ceballos Sarmiento, autora (s) o autor (es) de la tesis bajo el título de "INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS: VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA" presentada y aprobada en el año 2024 como requisito para obtener el título o grado de Maestro en Estudios Fiscales, autorizo licencia a la Dirección del Sistema de Bibliotecas Universidad Autónoma de Chiapas (SIBI-UNACH), para que realice la difusión de la creación intelectual mencionada, con fines académicos para su consulta, reproducción parcial y/o total, citando la fuente, que contribuya a la divulgación del conocimiento humanístico, científico, tecnológico y de innovación que se produce en la Universidad, mediante la visibilidad de su contenido de la siguiente manera:

- Consulta del trabajo de título o de grado a través de la Biblioteca Digital de Tesis (BIDITE) del Sistema de Bibliotecas de la Universidad Autónoma de Chiapas (SIBI-UNACH) que incluye tesis de pregrado de todos los programas educativos de la Universidad, así como de los posgrados no registrados ni reconocidos en el Programa Nacional de Posgrados de Calidad del CONACYT.
- En el caso de tratarse de tesis de maestría y/o doctorado de programas educativos que si se encuentren registrados y reconocidos en el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) del Consejo Nacional de Humanidades, Ciencias y Tecnologías (CONAHCYT), podrán consultarse en el Repositorio Institucional de la Universidad Autónoma de Chiapas (RIUNACH).

Tuxtla Gutiérrez, Chiapas; a los 11 días del mes de noviembre del año 2024.

Miguel Ángel Ceballos Sarmiento

Nombre y firma de la alumna (s) o el alumno (s)

Agradecimientos

En primer lugar, agradezco a mi Dios por haber llegado a mi vida, y darme la Salvación por medio de JESUCRISTO.

Le agradezco a mi familia, mi padre Miguel Ángel Ceballos Hernández, mi madre Febe Sarmiento Toledo y mi hermanita Joqui, por su amor, paciencia, cariño y apoyo en todos los proyectos que he podido realizar.

Agradezco al Maestro Carlos Alfredo Espinosa Nangusé, director de esta tesis, por su dedicación y asesoría en el desarrollo de este trabajo, así como las correcciones y observaciones realizadas, sin las cuales, no habría podido lograr llegar a esta instancia tan esperada.

A todos y cada uno de los miembros del claustro docente y personal académico y compañeros que de una u otra manera han ayudado muchísimo en mi formación profesional, les estaré profundamente agradecido.

Finalmente, agradezco a todos los colaboradores de esta Honorable Universidad Autónoma de Chiapas y a la facultad de Contaduría y Administración Campus I, que nos dieron la oportunidad de formar parte de esta Institución y permitirnos profundizar en el conocimiento y crecimiento académico y profesional.

Contenido

Introducción	6
Aclaraciones del uso de términos	10
Alcances y limitaciones	12
1. Antecedentes históricos de la seguridad social en México.....	14
1.I Periodo de la conquista, de independencia y posrevolución	16
1.II Ley del Seguro Social	19
2. Capitales constitutivos.....	21
2.I Concepto doctrinal.....	23
2.II Fundamento constitucional	27
2.III Fundamento legal. Ley del Seguro Social	30
2.III.I Artículos 12-I y 15-I	30
2.III.II Artículo 54.....	32
2.III.III Artículos 77-79	33
2.IV Concepto jurisprudencial	38
3. Naturaleza jurídica	40
3.I Artículo 287 Ley del Seguro Social	42
3.II Arts. 88, 149, 186 Ley del Seguro Social	46
3.III Artículos 2 y 4 Código Fiscal de la Federación.....	50
3.IV Jurisprudencia registro digital 233449.....	52
3.V Jurisprudencia P./J. 38/97	54
3.VI Elementos de la Contribución y su aplicación en los capitales constitutivos	58
3.VI.I Sujeto	59
3.VI.II Objeto.....	62
3.VI.III Base	65
3.VI.IV Tasa o tarifa	67
3.VI.V Época de pago	70
4. Principios constitucionales	71
4.I Análisis del artículo 31, fracción IV de la Constitución	74
4.I.I Proporcionalidad	76
4.I.II Equidad.....	82
4.I.III Destino al gasto público	86
5. Principio de legalidad	92

5.I Concepto.....	94
5.II Doctrina.....	98
5.III Precedentes judiciales	100
5.IV Ley de Ingresos.....	102
5.IV.I Naturaleza y características	104
6. Análisis constitucional de los capitales constitutivos	109
6.I Principios constitucionales aplicables.....	111
6.I.I Proporcionalidad	111
6.I.II Equidad.....	115
6.I.III Legalidad respecto de Ley de Ingresos	124
Conclusiones	139
Fuentes de consulta.....	141

Introducción

La seguridad social es una institución nacida de la solidaridad humana, que se manifiesta en la reacción de ayudar a personas o grupos en estado de necesidad, como lo es la clase trabajadora que está expuesta a una serie de eventos que pueden propiciar la disminución o la pérdida de las facultades para seguir generando recursos para subsistir, o hasta la muerte y con ello, dejar a su familia en estado de extrema necesidad. La seguridad social hoy se ve como un derecho ineludiblemente disfrutable para cualquier trabajador y para sus beneficiarios, pues aun en los instrumentos internacionales como los convenios¹ está plenamente reconocido, incluyendo la Declaración Universal de Derechos Humanos².

La Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos³ (ACNUDH por sus siglas en inglés), ha observado los elementos principales de este derecho⁴, a saber:

Disponibilidad: es necesario que la legislación interna contemple un sistema de seguridad social para garantizar que las prestaciones se administran y supervisan eficazmente.

Nivel suficiente: las prestaciones, ya sean en efectivo o en especie, deben ser suficientes en importe y duración a fin de que todos puedan ejercer sus derechos

¹ Convenios de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) suscritos por México y fechas de su publicación en el Diario Oficial de la Federación: Convenio no. 17, relativo a la reparación de los accidentes del trabajo (03/07/1935), Convenio no. 12, relativo a la indemnización de los accidentes del trabajo en la agricultura (21/12/1937), Convenio no. 42, relativo a la reparación de enfermedades profesionales (25/09/1937), Convenio no. 102, relativo a la norma mínima de seguridad social (21/12/1959) y Convenio no. 118, relativo a la igualdad de trato de nacionales y extranjeros en materia de seguridad social (15/02/1978).

² Instrumento fundante a nivel internacional, del reconocimiento de los derechos humanos de todas las personas que en su artículo 22 establece: *“Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.”* (Énfasis añadido). <https://www.un.org/es/about-us/universal-declaration-of-human-rights>

También el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, numeral 9 reconoce: “Artículo 9. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social.”

³ La Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos es parte de la Secretaría de las Naciones Unidas y coadyuva con los esfuerzos de la organización para promover y proteger los derechos humanos. La lidera el Alto Comisionado, que es el principal funcionario de las Naciones Unidas para los derechos humanos, cuya asignación depende del Secretario General de la ONU. <https://acnudh.org>

⁴ <https://www.ohchr.org/es/social-security#:~:text=El%20derecho%20a%20la%20seguridad%20social%20est%C3%A1%20reconocido%20en%20numerosos,para%20garantizar%20una%20vida%20digna.>

a la protección y asistencia familiar, a un nivel de vida adecuado y a la atención de salud.

Asequibilidad: los costos directos e indirectos relacionados con las cotizaciones deben ser asequibles para todos y no deben comprometer el ejercicio de otros derechos reconocidos en el Pacto.

Accesibilidad: todas las personas deben estar cubiertas por el sistema de seguridad social, incluidas las personas pertenecientes a los grupos más desfavorecidos o marginados, sin discriminación. Las prestaciones también deben ser accesibles.

De estos elementos, vemos que a nivel internacional la seguridad social está reconocida como un derecho humano, del cual el Estado tiene la obligación de garantizar y protegerlo, conforme al artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestra carta fundante y del que emana todo el sistema jurídico y político del país, de lo que se advierte la gran trascendencia de la seguridad social en nuestro sistema jurídico.

La misma Organización Internacional del Trabajo (OIT)⁵ define la seguridad social como

La protección que una sociedad proporciona a los individuos y los hogares para asegurar el acceso a la asistencia médica y garantizar la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, maternidad o pérdida del sostén de familia. (p.1)⁶

La seguridad social no siempre fue protegida en los siglos pasados, pues la explotación en la época posterior a la revolución industrial hacía impensable considerar a los trabajadores como sujetos que tuvieran derecho a tener garantizadas ciertas prestaciones y condiciones por su relación con el patrón. Hoy es de lo más común –y exigible –que la fuerza laboral entiende que es su derecho ser afiliado para contar con seguridad social, aunque en la

⁵ Es la agencia tripartita de la ONU, la OIT reúne a gobiernos, empleadores y trabajadores de 187 Estados Miembros a fin de establecer las normas del trabajo, formular políticas y elaborar programas promoviendo el trabajo decente de todos, mujeres y hombres. <https://www.ilo.org/es>

⁶ En https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/--dcomm/documents/publication/wcms_067592.pdf

práctica veamos una resistencia patronal –aunque no es la regla, por supuesto –de asegurar a los trabajadores.

De lo anterior, podemos establecer que el “derecho a la seguridad social es un derecho humano inextinguible, no negociable, de utilidad pública e interés social” (Primer Tribunal Colegiado en Materias Civil y de Trabajo del Décimo Séptimo Circuito, p. 3412).⁷ Así se ha reconocido incluso en nuestro sistema judicial. Por lo que no es opcional, sino forzoso, obligatorio, brindar seguridad social a los trabajadores. Al ser un derecho, la seguridad social no es negociable ni opcional, y ser un derecho humano le merece la máxima protección. A pesar de ello, hay retos importantes en nuestra legislación interna –como la que se desarrollará en esta investigación –que debemos mejorar para incrementar los medios y formas de protección de la clase trabajadora y sus beneficiarios.

Si bien el Seguro Social surgió para garantizar a los trabajadores, los recursos económicos para su posterior supervivencia cuando no pudieran ya trabajar, proporcionando servicios muy diversos –como asistencia médica, servicios de guardería, etc. –atendía principalmente –y ése continúa siendo el núcleo –a la protección de la salud, previsto en nuestro artículo 4 constitucional, el artículo 123 de la misma norma, determina obligaciones patronales en lo que concierne a la seguridad social de sus trabajadores, estableciendo, entre otros, un régimen obligatorio encargado a un organismo descentralizado, el Instituto Mexicano del Seguro Social, como se observa en el apartado A particularmente, que es el que regula la relación de los trabajadores con los patrones en relaciones laborales del ámbito privado, estableciendo principios, derechos y obligaciones. Este sistema de seguridad social actual – configurado en la Ley del Seguro Social, cuya observancia es general en toda la República, y el primer artículo establece que las disposiciones ahí previstas son de orden público y de interés social – tiene un régimen de financiamiento a través del pago de cuotas, y en su caso de capitales constitutivos, a cargo de los patrones para que se lleven a cabo sus funciones, cuya existencia misma regulado en la Ley de Seguridad Social de la que hemos hecho mención, implica la obligatoriedad de su aplicación, y que su inobservancia atente contra el orden público y el interés, trayendo como consecuencia una sanción. Este tema será desarrollado en detalle más adelante.

⁷ Tesis: XVII.1o.C.T.1 L (11a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima época, Tomo IV, noviembre de 2021, página 3412

Así, se ha trascendido de la materia puramente laboral, a la materia de seguridad social como estudio autónomo del derecho, y que deviene de la Constitución misma.

Por ello, al ser los capitales constitutivos una forma de financiamiento al Instituto Mexicano del Seguro Social, es de suma importancia determinar la constitucionalidad o no del cobro de dichos capitales constitutivos por el Instituto Mexicano del Seguro Social. Si resultan inconstitucionales, ¿no estarían obligados los patrones a pagarlos? En caso de que resulten constitucionales, ¿no hay posibilidad de defensa de los patrones cuando resientan lesiones a su esfera jurídica? Estas son preguntas que exigen respuesta porque están implicados los derechos tanto de trabajadores como de patrones, de ahí que sea imperioso el objetivo consistente en analizar el principio de legalidad tributaria previsto en la constitución aplicado a la determinación y cobro de los capitales constitutivos para determinar si en materia de seguridad social, los capitales constitutivos deben respetar los principios constitucionales de las contribuciones en general. Esto nos obliga a determinar la naturaleza jurídica de los capitales constitutivos respecto a las contribuciones, y con ello, estar en condiciones de determinar si los capitales constitutivos son constitucionales o no.

La otra implicación, trascendente también es que la inscripción de trabajadores al régimen de seguridad social es una obligación para los patrones en nuestro país. Esto, en virtud de la protección del derecho fundamental a la seguridad social, al actuar el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) como sustituto del patrón para brindar atención médica a los integrantes de la fuerza laboral de nuestro país. Por ello, en aras de proteger este derecho, y de respetar los principios constitucionales, todos los actos de autoridad –incluido el IMSS –deben cumplir con lo establecido en nuestra carta magna. La imposición de sanciones y las aportaciones de seguridad social no escapan de la órbita de aplicación de estos principios, por lo que los capitales constitutivos, como concepto de ingresos de importancia significativa para dicho organismo, y una afectación al patrimonio de los patrones, deben respetar la legalidad prevista en la Constitución. Con ello se evitaría la omisión del cumplimiento de esta obligación por falencias legales, pues si los capitales son constitucionales, no habrá razón alguna para que su cobro se vea entorpecido con algún medio de defensa.

Aclaraciones del uso de términos

En este trabajo se hará uso de términos con un significado específico, con el fin de evitar confusiones, se comentan las razones de ello.

Irregularidad constitucional: esta expresión se usará en lugar del ya conocido inconstitucionalidad de la norma, puesto que esta caracterización de inconstitucionalidad corresponde al Poder Judicial, en nuestro sistema, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Calvo, 2018)⁸, por lo que cualquier comentario, propuesta, estudio o afirmación de que una norma es contraria a la Constitución, o no se apega a los parámetros de ella, en estricto sentido no puede ser “inconstitucionalidad” el término adecuado, sino más bien, irregularidad constitucional, en tanto no se plantee y resuelva por aquél máximo tribunal el asunto en cuestión, sin que obste el uso “inconstitucionalidad” en el título de la tesis para efectos académicos.

Seguridad social: este término, más amplio y completo que seguro social, se utilizará porque tiene un aspecto importante, que es el mismo campo de acción de la seguridad

⁸ Norma “Superior” y Norma “Inferior”. Cuando una norma determina la manera de creación de otra estableciendo el órgano que puede crearla, el procedimiento que debe seguirse en su creación y su contenido, se dice que la primera es “superior” a la segunda, por lo que ésta resulta ser “inferior” respecto de aquélla. El mismo significado adquiere decir que la primera es la norma “primaria” y que la segunda es la norma “secundaria”. La característica, en ambos casos, es que la segunda norma se subordina al acto o procedimiento establecidos por la primera norma.

Regularidad de la Norma. La identificación de las normas superiores y las inferiores nos permiten describir cómo se crea el derecho en un orden jurídico; es decir, nos permiten describir, en su aspecto dinámico, cómo se constituye el derecho en cualquier orden jurídico. [...]

Es decir, para que exista regularidad en una norma jurídica de manera que pueda decirse válidamente que forma parte de un sistema, se requiere que la norma inferior (la que contiene en la ley secundaria, como lo es la LISR, por ejemplo) se apegue a lo que señala la norma superior (la Constitución) que determina a la inferior, tanto en lo que respecta al órgano facultado para crearla, cuanto al contenido que la norma inferior debe tener o atender. Así, se habla de irregularidad de la norma inferior cuando su creación no se apega a la preceptuado por la norma superior que la determina. [...]

Cuando el jurista describe un determinado orden jurídico predica, de manera doctrinal, la irregularidad de las normas cuando en su creación se desatendió lo dispuesto por la norma superior que determina la creación de la inferior; en cambio predica la regularidad de la norma inferior cuando en su creación se dio la debida atención a lo dispuesto por la norma superior. Esto se da en opinión del jurista. En cambio, cuando de la determinación de la regularidad o irregularidad de las normas inferiores se ocupa el órgano del orden jurídico facultado para ello, éste determina la “constitucionalidad” de tales normas cuando hay regularidad en su creación, su “inconstitucionalidad” si no existe tal regularidad, o bien su “validez” o su “nulidad” si se trata de actos jurídicos cuya controversia no está dirigida a aspectos constitucionales, como por ejemplo un contrato o un testamento. En este tratado, cuyo objeto es describir las normas fiscales que la LISR establece que las personas morales, como sujetos obligados, cumplan la obligación de pagar el ISR que les corresponda, me referiré con gran frecuencia al aspecto de regularidad o irregularidad de las normas. Sin embargo, para diferenciar mi apreciación, haciendo doctrina, de la que provenga del órgano facultado por el orden jurídico mexicano, que produce derecho, diré que hay “regularidad-doctrinal” cuando considere que en su creación la norma inferior atiende el mandato de la norma superior y diré que hay “irregularidad-doctrinal” para significar que, conforme a mi apreciación, en la creación de la norma inferior se desatendió lo dispuesto por la norma superior que determina su creación. CALVO Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, México, Themis, 2018 (reimpresión)

social, esto es, la prevención de las perturbaciones que pudieran sufrir los hombres en sus actividades básicas, incluyendo la enfermedad, la vejez, la muerte, la invalidez, la cesantía, etc., por lo que, para ese fin, debe existir un conjunto de instituciones, principios, normas y disposiciones que protegen a todos los elementos de la sociedad contra cualquier contingencia que pudieran sufrir, y que permita la elevación humana en los aspectos psicofísico, moral, económico, social y cultural, condensado en nuestro sistema de seguridad social.

Capitales constitutivos y capital constitutivo: se usará indistintamente, sin pretender que exista una “pluralidad” de capitales constitutivos, sino que en el lenguaje legal se utiliza indistintamente el plural del singular, pero significando lo mismo.

Instituto: siempre se referirá al Instituto Mexicano del Seguro Social, como órgano fiscal autónomo, descentralizado de la Administración Pública Federal.

Riesgo de trabajo: se utilizará el concepto legal previsto en la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 473, que establece como riesgos de trabajo los accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo.

Accidente de trabajo: se utilizará el concepto legal previsto en la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 474, que lo define como toda lesión orgánica o perturbación funcional, inmediata o posterior, la muerte o la desaparición derivada de un acto delincuencia, producida repentinamente en ejercicio o con motivo del trabajo, cualesquiera que sean el lugar y el tiempo en que se preste; se incluyen los accidentes que se produzcan al trasladarse el trabajador directamente de su domicilio al lugar del trabajo y de éste a aquél.

Enfermedad de trabajo: se utilizará el concepto legal previsto en la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 475, al definir enfermedad de trabajo como todo estado patológico derivado de la acción continuada de una causa que tenga su origen o motivo en el trabajo o en el medio en que el trabajador se vea obligado a prestar sus servicios.

Alcances y limitaciones

En este trabajo se analizará la naturaleza de los capitales constitutivos, así como los supuestos de procedencia, limitándose a estudiar el supuesto de no inscripción de trabajadores y de inscripción con salario menor al real, supuestos previstos por el artículo 15, fracción I, al establecer las obligaciones de los patrones (alta, baja y modificación de salario), por lo que el resto de supuestos se mencionará genéricamente sin entrar al análisis de cada uno de ellos. Esto no implica que se demeriten los demás supuestos previstos en los demás artículos, sino que las que se analizan, son las hipótesis del artículo 77 de la Ley del Seguro Social.

Es intención de este trabajo de investigación, determinar si los capitales constitutivos impuestos por el Instituto Mexicano del Seguro Social son contribuciones, y, por tanto, deben cumplir con los principios constitucionalmente establecidos para las contribuciones. Es decir, la hipótesis consiste en demostrar que los capitales constitutivos deben respetar los principios constitucionales previstos para las contribuciones, con el enfoque en el principio de legalidad tributaria.

Se acudió a la legislación, a la doctrina y a los precedentes judiciales del Poder Judicial de la Federación. No es propósito del presente trabajo estudiar exhaustivamente la Ley del Seguro Social, ni los regímenes que existen, ni las prestaciones específicas de cada rama, sino únicamente los artículos previstos en el Régimen del Seguro de Riesgo en que se menciona la determinación, integración y cobro de los capitales constitutivos.

Ahora bien, el estudio de la irregularidad constitucional de la determinación y cobro de los capitales constitutivos se realizará no en sentido abstracto, a manera de análisis doctrinal en sí mismo, sino mediante el análisis a profundidad de los precedentes judiciales de nuestro más alto tribunal, y determinar si un determinado contribuyente al impugnar la norma en comento o el primer acto de aplicación, cuenta con argumentos sólidos para solicitar el amparo y la protección de la justicia federal.

Es decir, el análisis desarrollado en este trabajo no se basa en la determinación general de la posible inconstitucionalidad de los capitales constitutivos –una vez determinado por el máximo tribunal –sino todos los aspectos que deben estudiarse en un hipotético planteamiento de un juicio de amparo. De esa forma, se enfocará el presente estudio en los argumentos jurídicos derivados de la doctrina que pueden utilizarse en un juicio de amparo promovido por un patrón al que se le han determinado capitales constitutivos.

La justificación de lo anterior es demostrar que actualmente en el sistema normativo mexicano de la seguridad social existe una irregularidad constitucional en la determinación y cobro de los capitales constitutivos determinados por el Instituto Mexicano del Seguro Social a los patrones que actualizan la hipótesis normativa detonadora de la sanción. Y al haber una irregularidad constitucional en la norma, da lugar a situaciones jurídicas irregulares que afectan la esfera jurídica de las personas – en especial de los patrones – soslayando los derechos humanos. Es por lo anterior que esta investigación también apunta a establecer qué aspectos en la legislación deben mejorarse para subsanar la irregularidad constitucional detectada en la norma, y con ello, reducir la posible protección y amparo de la justicia federal a un patrón al que se le determinen capitales constitutivos por violación a los principios constitucionales para las contribuciones, y ello en detrimento del Instituto. Por consiguiente, se mostrará de qué forma puede protegerse de mejor manera esta figura jurídica de los capitales constitutivos.

Ahora bien, esta investigación es del tipo cualitativo, por lo que no se constituye la necesidad de hacer una investigación experimental en el que se estudien variables en un ambiente controlado. La investigación recolecta datos de un momento y tiempo único, esto es, los conceptos que integran la Ley de Ingresos para el ejercicio 2022 y los supuestos normativos establecidos en las diversas leyes analizadas para demostrar la veracidad de la hipótesis. En consecuencia con lo anterior, esta investigación tendrá como resultado del análisis de los supuestos de ley, realizar una propuesta para mejorar el marco jurídico mexicano.

1. Antecedentes históricos de la seguridad social en México

En nuestra historia, el desarrollo de la seguridad social ha sido progresivo, pues incluso en la etapa precolombina ya tenemos vestigios de ello. Nuestros antepasados tenían ya indicios de la protección a cierta clase que trabajaba en la producción de alimentos, como se verá a continuación.

Posteriormente, con el arribo de los españoles y su cristianización, se desarrolló un poco más la idea de seguridad social – sin reconocer que sería un anacronismo ese vocablo – basado en la solidaridad cristiana. No obstante, los períodos de independencia y revolución fueron hitos históricos para las clases marginadas y olvidadas. La industrialización global, y posteriormente la llegada a nuestro país de las grandes maquinarias y el desarrollo industrial en el porfiriato, abonaron para el levantamiento de las clases trabajadoras que reclaman a gritos, poniendo incluso la vida de por medio, la protección de sus derechos como trabajadores, el reconocimiento de su dignidad y el abandono de la idea de ver a la fuerza de trabajo cosificada, sino más bien, humanizada.

Por último, es necesario el breve repaso en la historia mexicana del presidencialismo, en el que, por medio de decretos y legislaciones diversas, los trabajadores se vieron dignificados en su trabajo, en su relación con el patrón, hasta ver culminada la materialización del derecho a la seguridad social con su ley específica en la materia.

1.1 Periodo de la conquista, de independencia y posrevolución

Los antecedentes pueden remontarse al Emperador Moctezuma, que consideró como deber del Estado atender a los ancianos e impedidos, de manera que construyó un hospital para que se atendiera a estos grupos como a gente de alta estima y merecedora de todo servicio (Mendizábal, 2013). Vemos que en el imperio mexica se tenía un alto valor por la persona, cuando menos, de los ancianos y los impedidos –demuestra un alto sentido de responsabilidad por cuidar al prójimo –al grado que tenía era obligación del propio Estado. Este primer antecedente parecer ser la base estructural primigenia de nuestro sistema actual.

Por otra parte, continúa la autora, había medidas para dar seguridad al pueblo en momentos de hambruna, o de escasez alimentaria, pues el Estado tenía almacenes, donde se guardaba la recaudación fiscal de aquel tiempo. De alguna manera, estos pueblos, previo a la conquista, tenían medidas para dar seguridad a sus integrantes, incluso, se data que había especies de cajas de ahorro “contingente” para gastos imprevistos por la muerte, servicios municipales, enseñanza, atención médica gratuita o festividades a los dioses. Esto fue primordialmente desarrollado entre los mexicas.

Una vez establecida la conquista española, legislación que atendiera a los indígenas no había. Aunque había leyes en Europa tendientes a procurar bienestar de los gobernados de cada país, España no pudo materializar la protección a los indios en el continente recién descubierto. Si es conocida la esclavitud y explotación a los indígenas, resulta visible que no había seguridad de ningún tipo, mucho menos una noción de seguridad social como la tenían previo a la conquista. Es así que, personas religiosas –en especial los sacerdotes encargados de la evangelización –son las que comienzan a velar por los indígenas. De sumo conocida a nivel nacional y en especial para el Estado de Chiapas, es la persona de Bartolomé de las Casas, que relataron y denunciaron los abusos y lucharon por los derechos de los indígenas. Es en 1690, bajo el gobierno del Rey Carlos II y la reina Isabel la Católica de España, que se expiden las leyes de indias, donde ya se hace realidad la existencia de leyes protectoras a los indios; cuando menos, se preveían mejores condiciones y tratos para ellos.⁹ Para 1771, Carlos III funda el primer Montepío, aunque con pocos resultados positivos.

⁹ Hemos de mencionar, que la ley xxj. Del Libro Sexto, de título *Que los indios se empleen en sus oficios, labranzas y ocupaciones, y anden vestidos*, establecía lo siguiente: Los indios, que fueren Oficiales, se ocupen, y entiendan en sus oficios, y los labradores en cultivar, labrar la tierra, y hacer sementeras, procurando que

Para 1810, ya estaba gestado el movimiento independentista. En el documento “Sentimientos de la Nación” podría afirmarse que se siembran las bases formales de lo que será la seguridad social en nuestro país, pues en el citado documento de Don José María Morelos y Pavón, se establecía como reclamo la moderación de la opulencia y la indigencia a que se veían sometidos, en esto último, los indígenas y criollos; se procuraba mejorar el salario del pobre, así como sus costumbres, y que se le alejara de la ignorancia, esto es, que se le educara. Así, estos ideales abarcan parte de las áreas que la seguridad social hoy en día atiende en nuestra legislación.

En 1824 ya aparece, en forma de decreto presidencial, por el gobierno independiente, la obligación de pagar pensiones a funcionarios del Poder Ejecutivo, de Justicia y del entonces de Hacienda. Hasta la época revolucionaria, el descontento de los trabajadores por las condiciones laborales precarias, es por demás conocido.

Durante el porfiriato se sucedieron los trágicos eventos de Río Blanco y Cananea, como resultado de una deplorable situación laboral y social de los mexicanos trabajadores y sus familias. Explotación, salarios de paupérrimos, maltratos, etc., fueron los detonantes de los reclamos y movimientos obreros en nuestro país. Ya instaurada la revolución, tenemos otros antecedentes antes de 1917.

El Estado de Yucatán, con su Ley del Trabajo en 1915, fue la primera entidad federativa que estableció el seguro social. De ahí, fue extendiéndose esta protección mediante el seguro social, como en Veracruz, al instituirse la obligación patronal de dar servicios médicos por enfermedad, así como alimentos más las indemnizaciones al trabajador.

Fue con la propuesta de Venustiano Carranza, en 1917, y a la aprobación del entonces Congreso Constituyente, que se reconoce en la constitución la seguridad social como derecho –y obligación del patrón –y los derechos laborales en el hoy artículo 123, de manera que, atendiendo a la supremacía de ley, venían garantizados ineludiblemente los trabajadores sus reclamos que otrora costaron la vida a muchos. Es así que, en 1917 nuestra constitución se convierte en la primera del mundo en reconocer estos derechos en su contenido.

tengan bueyes con que alivien el trabajo de sus personas, y mantenimientos para su propio sustento, venta, y cambio, con otros [...]

Por ello, la explicación de la escasa legislación después de la Constitución de 1917 –la que instauró en ella la seguridad social y los derechos laborales –sobre Seguridad Social en la segunda década del siglo pasado se debe a los años de lucha intensa armada y las convulsiones políticas (Mendizábal, 2013). Sin embargo, a partir de 1917, tenemos algunos eventos importantes para la seguridad social en nuestro país.

En 1925 se crea la Dirección General de Pensiones Civiles y de Retiro (antecedente del ISSSTE), la cual será reconocida como la primera institución de seguridad social en México. En 1929 el presidente Portes Gil hace una reforma al artículo 123, para establecer como de utilidad pública la Ley del Seguro Social, donde ya se establecen los seguros de invalidez, de vida, de cesación voluntaria de trabajo, enfermedades y accidentes. Otro evento importante fue en 1943, con el presidente Ávila Camacho, cuando se crea el Instituto Mexicano del Seguro Social. Al año siguiente, en el año 1944, se le otorga a este Instituto el carácter de órgano fiscal autónomo, para concordar con el otorgamiento de carácter fiscal que se les dio a las aportaciones de seguridad social (Muñoz, 1998).

En los años cincuenta, el presidente Alemán, hace una ampliación de los beneficios de seguridad social hacia los familiares de los trabajadores, además de crearse el régimen de seguro de enfermedad general y maternidad.

Finalmente, otros eventos relevantes se dan ya cerca del fin de siglo: creación de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (Consar) en 1994 y la creación del Seguro Popular en 2001.

1.II Ley del Seguro Social

Nuestro vigente artículo 123 constitucional establece en su fracción XXIX:

Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán: [...]

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo [...]

XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

El 19 de enero de 1943, en nuestro país se emitió la primera Ley del Seguro Social, donde se creaba el Instituto Mexicano del Seguro Social, cuyo fin era garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia (que garanticen la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, maternidad o la pérdida del sostén de la familia) y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, además de que se le consideró a la seguridad social como servicio público de carácter obligatorio.

La intención, desde una visión socialista de aquellos años, era hacer asequible para todas las personas la seguridad social, atendiendo al principio de solidaridad, que, de manera sintética indica que quienes tienen más y quienes no usen ese servicio contribuyan a quienes tienen menos y sí utilizan el servicio.

De esta forma, la seguridad social, como se ha mencionado, se encuentra encausada a proteger y mejorar los niveles de bienestar integral de las personas trabajadoras y sus

familias o beneficiarios. Podría incluso considerarse a la seguridad social como un servicio público a cargo del Estado por el interés general que representa para la sociedad (Suprema Corte de Justicia de la Nación, SCJN, Contradicción de tesis 7/96, 1997).

En esta Ley, la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, significó un parteaguas en el sistema de seguridad social, porque permitió la centralización de la gestión de este servicio, su calidad técnica e inspirar seguridad en los trabajadores, y sobre todo se le dieron facultades a dicho instituto, de fiscalizar, con el fin de tener autonomía en su gestión y administración, pudiendo entonces sancionar y regularizar cualquier omisión a las obligaciones de las leyes de seguridad social.

Ahora bien, de conformidad con la SCJN, en la contradicción de tesis 7/96 (1997) los capitales constitutivos y todo el sistema de seguridad social “opera sobre la base de los cálculos actuariales, como se expresa en la misma exposición de motivos, de compensar, repartir las cargas económicas de sus costos entre un determinado número de empresas y de asegurados [...]”. Esto significa que el sostenimiento del sistema sea tripartito, de ahí que sea conformado por patrones, trabajadores y el Estado. En otras palabras, el sistema del Seguro Social en México opera sobre los cálculos actuariales correspondientes, expresados en la misma exposición de motivos de la norma, de compensar y repartir las cargas económicas de sus costos entre un determinado número de empresas y de asegurados, es decir, tanto patrones como trabajadores. Podemos afirmar entonces, siguiendo el argumento de la sentencia mencionada, que todo el sistema del Seguro Social en México tiene su base en un cálculo de riesgos, basados en cálculos actuariales, en el que se compensan los accidentes más o menos continuos con los accidentes esporádicos, para buscar un equilibrio de siniestros, lo que permite, mediante el cálculo de probabilidades, el fijar las aportaciones que deben pagar los patrones, en cada caso y según el número de accidentes. Por ello resulta lógica la imposibilidad que absolutamente todos esos cálculos sean realizados por el legislador al emitir las leyes fiscales, pues éstas tienen como función esencial establecer normas relacionadas a los tributos y a los gastos públicos y no precisamente a cálculos actuariales, pues sería irrisoria dicha pretensión. Por ello, se puede afirmar que la ley en comento, es una ley de cálculo de probabilidades para cubrir las indemnizaciones por los riesgos acaecidos sin que sea exhaustiva en la determinación de esos riesgos.

2. Capitales constitutivos

Los capitales constitutivos han formado parte del arsenal con el que el Instituto puede financiarse, y no representa pocos ingresos. Sin embargo, ¿cómo pueden definirse los capitales constitutivos? Algunos podrían argumentar que son contribuciones, o a lo mucho, accesorios de ellas. Otros podrían dilucidar teóricamente que son sanciones, o simplemente, otros ingresos que el Estado puede obtener. No está en duda que los capitales constitutivos son necesarios para el funcionamiento del Instituto, pues es más que conocido que los recursos que el Estado capta se encaminan al gasto público, por lo que no se controvierte ello.

Lo que no queda claro, es la naturaleza jurídica, de donde se obtenga el concepto de los capitales constitutivos. Por ello, se tiene un concepto doctrinal, que, su nombre lo indica, lo han dado los estudiosos de la materia por medio de sus investigaciones. También se puede obtener un concepto constitucional, que requiere la interpretación de la norma suprema y que sea armónico a todo el sistema, es decir, requiere una interpretación sistemática, cuando menos. Incluso, de la propia norma secundaria, esto es, la Ley del Seguro Social, sus diversos artículos aportan elementos para integrar un concepto legal. Finalmente, la jurisprudencia, que ha sido el camino más transitado para este tópico de la seguridad social, da interpretaciones y conceptos por medio de las sentencias de los tribunales, por medio de los cuales podemos arribar a una certeza conceptual que nos permita determinar la naturaleza de los capitales constitutivos y cómo debemos entenderlos.

2.1 Concepto doctrinal

Al aproximarnos a los capitales constitutivos, en atención a su composición por conceptos precisos previstos en el artículo 79 de la Ley de Seguridad Social, se puede definir como un conjunto de gastos que realiza el Instituto en favor de trabajadores no asegurados, o con salarios inferiores a los reales. Sin embargo, esta definición no nos orienta respecto a la naturaleza jurídica de dicha figura. La Ley del Seguro Social no establece un concepto para capital constitutivo, sino que establece elementos que lo constituyen, por lo que se puede “construir” un concepto a partir de ello. No obstante, los doctrinarios han propuesto definiciones que mencionaremos.

Ángel Guillermo Ruiz Moreno (citado en Muñoz, 1998) menciona que un capital constitutivo

Es un crédito de naturaleza fiscal, fincado unilateralmente por el IMSS, quien goza de la facultad legal para determinar los conceptos que lo integran, su cuantía e importe total, al subrogarse en los derechos de los trabajadores no asegurados o inscritos con un salario inferior al real, consistiendo entonces en una sanción reintegradora que está a cargo de los patrones omisos o incumplidos, créditos fiscales sui géneris que tienen el carácter de definitivos al momento de notificarse y deben cubrirse al IMSS dentro de los quince días hábiles siguientes. (p. 100)

De esta aportación podemos extraer que, para el autor, los capitales constitutivos son créditos fiscales –regulados por el Código Fiscal de la Federación –pero que son consecuencia del incumplimiento de obligaciones del patrón, por lo que también se infiere que son una especie de “sanción”, como las multas y recargos, que, de igual manera, si los capitales constitutivos fueran “sanción”, seguirían la suerte de lo principal, que en este caso tendrían que ser las cuotas obrero-patronales. Sin embargo, hay un problema con esto, porque los capitales constitutivos no son accesorios de las cuotas obrero patronales, por lo que no pueden considerarse una sanción.

También la definición nos arroja luz en cuanto a que los capitales constitutivos pueden considerarse autónomos de las cuotas obrero patronales para su determinación, pues la omisión que actualiza la determinación del capital constitutivo no es el no pago de las cuotas, sino incumplimiento de la obligación formal de inscribir a sus trabajadores, o hacerlo

con salarios inferiores. De lo anterior, tenemos que los capitales constitutivos son créditos fiscales que el Instituto, como órgano autónomo, puede determinar y cobrar unilateralmente.

Otra definición de los capitales constitutivos la da Sánchez (citado en Aranda 2009):

Cantidad que un patrón debe pagar al IMSS para resarcirlo de todos los gastos y/o pensiones que tiene que erogar para poder otorgarle a un trabajador todas las prestaciones que tuviera derecho de acuerdo con la NLSS, en los casos en que el trabajador no estuviere asegurado antes de ocurrir la contingencia que da origen a las prestaciones, o en aquellos en que fue asegurado de modo tal que disminuyen los derechos del trabajador, no habiendo recibido, por ende, el IMSS la totalidad o parte de las cuotas que debió haber percibido por el aseguramiento del trabajador al cual le otorga las prestaciones. (p. 112)

Esta definición no establece explícitamente que los capitales constitutivos sean créditos fiscales, sino más bien, va por la otra línea en que se ha interpretado la naturaleza de aquéllos, es decir, considera que son auténticos resarcimientos al Instituto por haber subrogado éste al patrón para atender al trabajador no inscrito, pero que, no obstante ello, le reclama al patrón omiso el reembolso de esos gastos, pues le correspondía al patrón cubrir esa contingencia con las cuotas obrero patronales. Esta definición nos llevaría a considerar entonces a los capitales constitutivos como accesorios de las cuotas obrero-patronales, por ser una sanción o castigo de la obligación formal de inscripción. Sin embargo, conforme al contenido del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, se deduce que, aun cuando los capitales constitutivos sean “accesorios” de las cuotas obrero-patronales, siguen la naturaleza de éstas, es decir, son créditos fiscales. Lo anterior se ve claramente en el primer párrafo del citado artículo, al establecer que:

Artículo 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o

empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

[...]

Énfasis añadido

Otra arista del concepto doctrinal destaca que estos capitales son créditos que ayudan para que el Instituto, en caso de siniestros y accidentes, cubra las prestaciones que le corresponden al trabajador que no fue inscrito oportunamente (Moreno citado en Aranda 2009). Es decir, el Instituto determinará el monto de dicho capital para obtener, mediante la coacción, el reembolso de estos gastos.

También Luis Carballo Balvanera (1994), en el Diccionario jurídico sobre seguridad social, establece que la naturaleza jurídica y constitucionalidad de los capitales constituidos es objeto de estudio bajo la voz Aportaciones de seguridad social (p. 102).

El concepto legal de los capitales constitutivos se extrae de la lectura sistemática de la Ley del Seguro Social, teniendo que Gerard y Corona (2018) establecen que:

Es el crédito fiscal a cargo de los patrones y demás sujetos obligados conforme a la ley, cuya determinación, liquidación, cobro y percepción compete al Instituto Mexicano del Seguro Social, para que este cubra en forma paulatina las prestaciones en especie y en dinero a que tiene derecho el trabajador o sus beneficiarios (p. 106).

Ahora bien, si la ley les ha otorgado el carácter de crédito fiscal a los capitales constitutivos, debiendo encuadrarse en algún supuesto del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, lo más próximo a que puede asimilarse es a las aportaciones de seguridad social, sin que sea estrictamente una contribución. Incluso, vemos que los capitales constitutivos, en estricto sentido, no pueden ser contribuciones porque no cumplen con las características del artículo 31, fracción IV de nuestra constitución. Se pueden establecer tres razones para fundamentar lo anterior:

1. Las contribuciones deberán destinarse al gasto público, lo que no sucede con estos capitales constitutivos, por beneficiar únicamente al trabajador por las prestaciones que el Instituto realizó en sustitución del patrón por no estar inscrito el trabajador.
2. El carácter de crédito fiscal de los capitales tiene razones económicas y políticas – facilitar su cobro –pero que no atiende necesariamente a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social.
3. El fundamento de las aportaciones no es el artículo 31, fracción IV ni el 73 constitucionales sino el 123 (Muñoz,1998).

El primer numeral se ve sustentado por la definición de Moreno (citado en Aranda, 1998), al establecer que los capitales constitutivos son “la cantidad de dinero necesario, desde el punto de vista actuarial, para garantizar el pago de su renta a un pensionado y al fallecimiento de éste, a los derechohabientes legales” (p. 112)

En relación al último punto, el tercero, más adelante se analizará en detalle.

2.II Fundamento constitucional

El primer –y máximo –fundamento en nuestro sistema jurídico de la seguridad social lo encontramos en el artículo 123, previsto en el Título Sexto, bajo el rubro “Del Trabajo y de la Previsión Social.” El primer párrafo nos da un panorama de todas las materias contenidas allí, pues establece: “Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.” De ello, el primer acercamiento es que la seguridad social está inextricablemente unida al ámbito laboral. Por ello, este artículo –muy extenso –nos refiere a una serie de temas que dan origen a leyes reglamentarias –como la Ley Federal del Trabajo, Ley del Seguro Social. El apartado A, que lo que comúnmente se llama de las relaciones laborales entre particulares –pues el apartado B se refiere a los funcionarios públicos –nos refiere en sus fracciones XIV y XV el primer sustento constitucional de la seguridad social respecto de los riesgos del trabajo.

Sin embargo, para un orden coherente, hemos de analizar primero la fracción XXIX.

Su contenido es el siguiente:

Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

Como se mencionó en los antecedentes, esta ley del Seguro Social es de utilidad pública, por lo que su observancia es obligatoria y no se puede contravenir con algún convenio entre particulares. Vemos que, en tiempos del presidente Alemán, se estipularon los seguros ahí mencionados. Sin embargo, si atendemos al contexto social y cultural, la redacción del artículo nos da la idea de una protección integral a los trabajadores y sus familias o sus beneficiarios. Si bien nuestro pasado tenía episodios oscuros respecto de los trabajadores, al constitucionalizarse este derecho humano, se extiende su protección de enfermedades, accidentes, etc., que permiten, cuando menos, seguridad para el trabajador que, por causa de su trabajo, será protegido y atendido si sufre un accidente, una enfermedad, una

incapacidad, etc. La deuda con los trabajadores era grande, pero esta redacción abona muchísimo a garantizar condiciones dignas de los trabajadores.

Por su parte, la fracción XIV establece:

Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

Y la fracción XV:

El patrón estará obligado a observar, de acuerdo con la naturaleza de su negociación, los preceptos legales sobre higiene y seguridad en las instalaciones de su establecimiento, y a adoptar las medidas adecuadas para prevenir accidentes en el uso de las máquinas, instrumentos y materiales de trabajo, así como a organizar de tal manera éste, que resulte la mayor garantía para la salud y la vida de los trabajadores, y del producto de la concepción, cuando se trate de mujeres embarazadas. Las leyes contendrán, al efecto, las sanciones procedentes en cada caso.

De una interpretación sistemática de estas dos fracciones, se reafirma lo previsto en el artículo 1, la protección de los derechos humanos. Y si son derechos, ¿a cargo de quiénes está garantizarlos? Desde luego que la primera respuesta es: a cargo del Estado. Pero estas fracciones introducen a una figura más, que será muy relevante en la seguridad social, esto es, el patrón. A su cargo está observar las normas de seguridad social, que, entre otros asuntos, se relaciona con la higiene, los accidentes y enfermedades de trabajo. Aquí tenemos la primera norma que obliga a los patronos a cuidar –mediante la seguridad social –a sus trabajadores. La Constitución pone los fundamentos de la seguridad social al tener

las tres figuras que conforma lo tripartito de la materia laboral, y consecuentemente en la seguridad social: trabajador, patrón y Estado.

De esta manera, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Contradicción de tesis 7/96 (1997) estableció que:

A través del Seguro Social se otorgan beneficios no sólo al empresario al que se le sustituye en sus obligaciones y al trabajador al que se le prestan sus servicios, sino, en general, a toda la sociedad, porque a ésta le interesa un clima de seguridad social que permita el desarrollo de una vida económica que haga posible la satisfacción de las necesidades colectivas en sus diversos aspectos. El Estado, con el pago de las cuotas y, en su caso, de los capitales constitutivos por parte de los patrones, está obligado a proporcionar estos servicios [...].

Aunque las leyes reglamentarias definirán lo que es “patrón”, “trabajador”, “relación laboral”, “riesgos de trabajo”, “incapacidad”, “seguridad social”, la Constitución pone los cimientos, y con ello, consagra como derecho humano, por relación directa al artículo 1, la seguridad social.

Ahora bien, esta fracción XIV, de este artículo 123, prevé a nivel constitucional que los patrones paguen la indemnización correspondiente por los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten.

Esto, en principio lo cumple el patrón con el pago de las cuotas obrero patronales, pues éstas cubrirán al trabajador la atención médica que se necesite por todo el período que subsista la incapacidad o la enfermedad. Ahora bien, la responsabilidad materializada en un capital constitutivo nace cuando el patrón no afilia al trabajador o bien, lo afilia con cantidades salariales menores a la real, y eso no está propiamente previsto en la redacción de dicha fracción. No obstante, consideramos que a lo largo del presente trabajo, se desarrollará a profundidad el alcance de la existencia de los capitales constitutivos.

2.III Fundamento legal. Ley del Seguro Social

2.III.I Artículos 12-I y 15-I

Artículo 12-I

¿Quiénes son sujetos de aseguramiento? El primer acercamiento lo tenemos en el artículo 5 A de la Ley del Seguro Social, que establece los conceptos deberán entenderse, entre otros, a los sujetos o sujeto de aseguramiento como aquellos señalados en los artículos 12 y 13 – sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio y sujetos que voluntariamente podrán ser sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio, respectivamente–, 241 y 250 A, incluido en el Título Tercero que prevé el régimen voluntario - sujetos amparados por el seguro de salud para la familia y otros seguros como coberturas de seguros de vida y otras, exclusivamente a favor de las personas, grupos o núcleos de población de menores ingresos, que determine el Gobierno Federal– de la misma ley; y el artículo 6 establece que existen dos regímenes, el régimen obligatorio y el régimen voluntario.

Ahora bien, en el artículo 12, en su fracción I, la propia ley establece que, bajo el régimen obligatorio se asegurarán a las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones.

Es decir, este artículo hace referencia al trabajador, sin importar la denominación del patrón, pues basta con que tenga trabajadores para que surja la obligación de asegurarlo, sin olvidar que el régimen obligatorio, de conformidad con el artículo 11 de la Ley del Seguro Social, comprende los seguros de riesgos de trabajo; de enfermedades y maternidad; de invalidez y vida; de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y de guarderías y prestaciones sociales.

Este artículo se relaciona directamente con la seguridad social como derecho humano, como se ha mencionado anteriormente, por lo que no hay manera de evitar la obligación. De ahí la importancia que, el Instituto como órgano autónomo, tenga la facultad de revisar los movimientos de alta y baja de los patrones con respecto a sus trabajadores.

Artículo 15-I

La Ley del Seguro Social dispone que los patrones, entre otras obligaciones, tienen la de registrarse ante el seguro, y, además, inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus altas y bajas, modificaciones de salarios y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles.

De lo anterior vemos que existe un plazo fatal para los patrones para efectos de inscribir a sus trabajadores, con lo cual tenemos que si no se realiza dentro de este período, se actualiza una infracción a la disposición mencionada. Ahora bien, esta omisión en el alta es lo que da pauta al Instituto a determinar capitales constitutivos, como se verá más adelante.

Es así que, de estos dos artículos, tenemos la primera noción que nos llevará a los capitales constitutivos, es decir, la obligación patronal de avisar altas, bajas y modificaciones respecto a sus trabajadores en un plazo no mayor a cinco días. Esta norma, armónicamente con los artículos 77 al 79 de la misma ley del Seguro Social, establecen la obligación y la sanción que implican el incumplimiento de aquella.

2.III.II Artículo 54

El artículo 54 también pertenece al capítulo III Del seguro de riesgos de trabajo.

En él se establece una hipótesis de causación para la determinación y cobro de los capitales constitutivos que correspondan.

Se lee:

Si el patrón hubiera manifestado un salario inferior al real, el Instituto pagará al asegurado el subsidio o la pensión a que se refiere este capítulo, de acuerdo con el salario en el que estuviese inscrito, sin perjuicio de que, al comprobarse su salario real, el Instituto le cubra, con base en éste la pensión o el subsidio. En estos casos, el patrón deberá pagar los capitales constitutivos que correspondan a las diferencias que resulten, incluyendo el cinco por ciento por gastos de administración sobre el importe de dicho capital, como parte integrante del mismo.

Esto significa que, cuando el patrón manifieste datos falsos al Instituto, éste último pagará subsidio o pensión que corresponda por riesgos de trabajo, conforme al salario que se registró ante dicho organismo, pero si posteriormente, se comprueba un salario real diferente al manifestado por el patrón, dicho subsidio o pensión que corresponda, se aumentará para cubrirlo con base en el salario real. Esto, desde luego, parece adecuado, porque el perjuicio recae directamente al trabajador porque tendrá beneficios menores, e indirectamente resulta en perjuicio al Instituto porque cubrirá dicho subsidio o pensión, sin que el patrón haya financiado dicho riesgo al pagar cuotas menores por enterar cédulas de liquidación en cantidades menores respecto al salario real del trabajador.

Por esta misma razón, el Instituto puede determinar capitales constitutivos por las diferencias que resulten de la comparación entre el salario manifestado por el patrón a través del aviso, y el real que compruebe el Instituto que percibía el trabajador al momento de ser sujeto de derecho a recibir una pensión o un subsidio por riesgos de trabajo. Desde luego, esta determinación de capitales constitutivos no perjudica que se incluya la determinación del cinco por ciento sobre estos capitales constitutivos a cargo del patrón, por concepto de gastos de administración, y que serán parte integrante de los mismos.

2.III.III Artículos 77-79

El artículo 77 de la misma Ley del Seguro Social, se encuentra en el Capítulo III Del seguro de riesgos de trabajo.

En el primer párrafo se lee que el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciera, deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la Ley, y esto será sin perjuicio de que el propio Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar.

Esto significa que el Estado otorgará las prestaciones de atención médica a que haya lugar por el siniestro, no importando si el trabajador estaba asegurado o no. Lo que nos indica que la prioridad será la salud del trabajador, asegurado o no.

Ahora bien, no obstante lo anterior, el Instituto podrá determinar y exigir los capitales constitutivos, que, conforme a una interpretación literal, son una especie de “resarcimiento” al Instituto por haber otorgado éstas prestaciones al trabajador no asegurado. Así, el Instituto Mexicano del Seguro Social, según opinión de la SCJN en la contradicción de tesis 7/96 (1997), no soportará:

Toda la serie de gastos que integran los capitales constitutivos ocasionados con motivo de accidentes de trabajo ocurridos a trabajadores que fueron inscritos con posterioridad al momento en que ocurrió el siniestro, ya que no es concebible el inicio o existencia de un seguro después de ocurrido algún accidente en cuanto no se puede proteger un riesgo ya realizado [...].

Esto es, hay un requisito sine qua non para que se actualice esta hipótesis, es decir, no basta con que el trabajador no estuviera asegurado contra riesgos de trabajo, sino que deberá ocurrir un siniestro estando en esa condición de no asegurado.

Lo mismo sucede por disposición del citado artículo 77, cuando establece que

La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los trabajadores asegurados o sus beneficiarios tuvieran derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso,

a la suma necesaria para completar las prestaciones correspondientes señaladas en la Ley. Esta regla se aplicará tratándose de recaídas por riesgos de trabajo, con el mismo patrón con el que ocurrió el riesgo o con otro distinto.

Esto es, el trabajador es asegurado contra los riesgos de trabajo, pero con un salario menor al real, es decir, se registra ante el Instituto, un importe del salario real, mientras que la diferencia, por lo general, suele darse por otros medios no electrónicos o no “fiscalizables”. Esto afecta todo lo relacionado al seguro social porque se establecen prestaciones menores, así como derechos y beneficios, al trabajador que en realidad percibe sueldos mayores a los reportados.

A su vez, el cuarto párrafo establece que

Los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al Instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aun cuando los hubiese presentado dentro de los plazos que señalan los artículos 15 fracción I y 34 fracciones I a III de este ordenamiento legal.

En este párrafo, se establece la excepción a la regla legal de 5 días hábiles para inscribir al trabajador, pues si se realiza con posterioridad al siniestro, el capital será procedente. De este análisis, se infiere que, de manera prudente y conservadora, es menester enviar el aviso de ingreso alta de los trabajadores, un día antes para evitar actualizar esta hipótesis.

Incluso, sirve de apoyo a lo anterior, la Tesis Aislada 2a. XXXVI/2014 (10a.), de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Registro digital 2006257, Décima Época, fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 5, abril de 2014, Tomo I, página 1005, de rubro “CAPITALES CONSTITUTIVOS. EL ARTÍCULO 77, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL QUE PREVÉ SU FINCAMIENTO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD Y CERTEZA JURÍDICAS.” En ella, se precisa que los capitales constitutivos son procedentes cuando el trabajador no fue inscrito dentro del plazo de los cinco días hábiles previstos en el artículo 15, fracción, y sufre un siniestro. Esto, continúa la tesis, significa que el patrón no es responsable siempre y cuando cumpla con el aviso de alta en los primeros cinco días, pero en caso de un siniestro sufrido

por el trabajador, no puede aquél pretender que el Instituto se subroge en los gastos por un acontecimiento ya consumado –el siniestro –sino que corresponde al patrón por no haber inscrito y cubierto–dado el aviso, lo que ya da la obligación al Instituto de cubrir dicha atención –el financiamiento de la atención médica, puesto que el seguro que el trabajador obtiene de la inscripción únicamente cubre los acontecimientos futuros, sin efecto retroactivo. Ahora bien, esta tesis se resolvió en observancia al principio de seguridad y certeza jurídicas, es decir, resuelve la aparente antinomia ya mencionada, que, por un lado, se otorga cinco días hábiles para dar el aviso de alta, y por otro, prevé el fincamiento de capitales constitutivos si el trabajador sufre un siniestro y no está inscrito, a pesar que dicho aviso se haga dentro de los cinco días hábiles, pero con posterioridad al siniestro. Para un estudio más detallado de esta misma aparente antinomia, pero respecto del principio de legalidad, se puede consultar la siguiente tesis para obtención de la licenciatura en derecho “LA ILEGALIDAD DE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS IMPUESTOS A LOS PATRONES CON MOTIVO DE LA INSCRIPCIÓN DE UN TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL”¹⁰

Por lo que, a manera de resumen, el análisis de este artículo 77 de la Ley del Seguro Social, nos permite enumerar los supuestos en que procederá la determinación de capitales constitutivos.

Supuestos:

- El patrón no ha asegurado al trabajador contra riesgos de trabajo y ocurre un siniestro.
- El patrón asegura al trabajador con un salario menor al real, de forma que sus prestaciones se ven disminuidas, y los capitales constitutivos se limitarán a la cantidad necesaria para completar las prestaciones que le correspondían.
- El patrón asegura al trabajador enviando el aviso a que se refiere el artículo 15 fracción I (un plazo no mayor a cinco días hábiles) y 34, fracciones I, II y III (avisos de modificaciones de salario) después de ocurrido el siniestro, y aun encontrándose dentro del plazo de los cinco días hábiles.

¹⁰ Consultable en: <http://132.248.9.195/ptd2018/marzo/0771317/Index.html>

Y en el último párrafo se establece que *“El Instituto determinará el monto de los capitales constitutivos y los hará efectivos, en la forma y términos previstos en esta Ley y sus reglamentos.”* Entonces, estos capitales, ni los calcula el patrón, ni los pagará siempre, sino sólo cuando se actualice alguna de las hipótesis ya mencionadas.

En consecuencia, el artículo 77 establece tres supuestos de procedencia para la determinación de capitales constitutivos a cargo del Instituto, dentro del ramo de seguro contra riesgos de trabajo, y la facultad del Instituto para determinarlos y hacerlos efectivos, lo que es igual a cobrarlos conforme a la Ley y sus reglamentos.

Por otra parte, el artículo 78 de la ley en comento, establece a la letra que

Los patrones que cubrieren los capitales constitutivos determinados por el Instituto, en los casos previstos por el artículo anterior, quedarán liberados, en los términos de esta Ley, del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por riesgos de trabajo establece la Ley Federal del Trabajo, así como de la de enterar las cuotas que prescribe la presente Ley, por el lapso anterior al siniestro, con respecto al trabajador accidentado y al seguro de riesgos de trabajo; subsistiendo para todos los efectos legales la responsabilidad y sanciones que en su caso fijen la Ley y sus reglamentos.

Por lo que, el hecho que el patrón cubra, es decir, pague los capitales constitutivos determinados y notificados por el Instituto, lo libera de obligaciones sobre responsabilidad de trabajo en materia laboral, y también lo libera de pagar cuotas retroactivamente por el tiempo anterior al que ocurrió el siniestro, lo que resulta lógico si el patrón dio de alta a un trabajador nuevo que sufre el siniestro, pues no tiene relación alguna con respecto a todo lo sucedido anteriormente a esta relación de trabajo. Pero sí son responsables conforme a la Ley del Seguro Social, pues subsisten la responsabilidad y sanciones con base en los artículos 304-A II (No inscribir a sus trabajadores ante el Instituto o hacerlo en forma extemporánea) y III (No comunicar al Instituto o hacerlo extemporáneamente las modificaciones al salario base de cotización de sus trabajadores) y 304-B (que prevé las sanciones por infracciones a la ley) en su fracción II (para la infracción de la fracción III del artículo 304-A) y IV (para la infracción de la fracción II del artículo 304-A), de manera que,

aunado a la determinación y cobro de los capitales constitutivos, el patrón podrá ser sancionado por infracciones a la ley conforme a los artículos mencionados.

2.IV Concepto jurisprudencial

Ha habido diversos pronunciamientos –y algunos llegan a ser contradictorios –de nuestro máximo tribunal, por analizar diferentes contextos de la aplicación de los artículos que prevén a los capitales constitutivos. Mencionaremos someramente qué han dicho respecto a la naturaleza del mismo –y no a su constitucionalidad –.

Una primera aproximación en la Tesis aislada: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, registro digital: 233441, Séptima época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 42, Primera Parte, página 47, de rubro: SEGURO SOCIAL, EL ARTICULO 48 DE LA LEY DEL, NO VIOLA LOS ARTICULOS 4o. Y 5o. DE LA CONSTITUCION., se establece que los capitales constitutivos son sanciones a los patrones por incumplir sus obligaciones previstos en la Ley del Seguro Social.¹¹

En un asunto similar, la Tesis Aislada: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, registro digital: 233052, Séptima época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 67, Primera Parte, página 75, de rubro: SEGURO SOCIAL, ARTICULO 48 DE LA LEY DEL. NO VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL., se confirma que son sanciones, y que no se viola tampoco el artículo 22 constitucional en su determinación.¹²

¹¹ SEGURO SOCIAL, EL ARTICULO 48 DE LA LEY DEL, NO VIOLA LOS ARTICULOS 4o. Y 5o. DE LA CONSTITUCION.

El artículo 48 de la Ley del Seguro Social no limita la libertad de trabajo en general, protegida por el artículo 4o. de la Constitución Federal. En efecto, el precepto citado no se refiere en ninguno de sus aspectos a la garantía de libertad de trabajo, ya que el artículo 48 solamente previene la obligación del patrón de pagar capitales constitutivos, lo que no significa privación ilegal, sino el fincamiento del deber de pagar lo que el patrón adeuda al Seguro Social por hechos que le son imputables consistentes en no registrar a un trabajador. Así, la posible privación del producto de su trabajo no es ilícita, sino originada por una falta del patrón por cuya omisión es sancionado por la ley. Tampoco se obliga al patrón a prestar un trabajo sin la justa retribución al cobrarse el capital constitutivo. El cobro es debido, porque el patrón omitió la conducta de inscribir a un trabajador, lo que constituye una condición para que, en caso de que suceda un accidente al trabajador no inscrito, surja la obligación del patrón de pagar las pensiones y prestaciones médicas.

¹² SEGURO SOCIAL, ARTICULO 48 DE LA LEY DEL. NO VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.

Aun cuando un patrón incumpla la Ley del Seguro Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social, al fincarle los capitales constitutivos, no le está imponiendo una multa o sanción excesiva, con violación al artículo 22 constitucional, ya que los mencionados capitales constitutivos están formados por el importe de los gastos médicos y medicamentos proporcionados al trabajador accidentado, las aportaciones adeudadas por el patrón y por los intereses moratorios de dichas aportaciones. Por otra parte, el patrón que en tiempo inscribe a sus trabajadores y liquida las cuotas respectivas, queda comprendido dentro de los cuadros generales de riesgos para los trabajadores, o sea que del total de las aportaciones que por cuotas generales se perciben por el instituto, las mismas, previos estudios y cálculos de enfermedades y accidentes para los asegurados y familiares de los mismos, son suficientes, debido a dichos cálculos de probabilidades, para cubrir los accidentes y enfermedades cuando éstas se presentan, y cuyos gastos no son liquidados con las aportaciones de un solo patrón sino por la totalidad de las aportaciones; pero en el caso en que el trabajador no fue inscrito con oportunidad por el patrón, los gastos individuales erogados por el Seguro Social con motivo de la atención prestada al trabajador accidentado, es claro que son mayores a las simples aportaciones que periódicamente debió cubrir el patrón por sus trabajadores, haya o no accidentes, y que, como se ha venido diciendo, sirven de fondo global para los casos de atención a los trabajadores y a sus familiares derechohabientes, no siendo, por

Finalmente en la Tesis aislada: Tribunales Colegiados de Circuito, registro digital: 252883, Séptima época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 103-108, Sexta Parte, página 213, de rubro: SEGURO SOCIAL. CAPITAL CONSTITUTIVO. INSCRIPCION OPORTUNA DEL TRABAJADOR CON SALARIO MENOR AL QUE REALMENTE PERCIBIA., se determina que la naturaleza de sanción no llega a convertirse en multa, pues la omisión específica del patrón no agrava o aminora la determinación del capital constitutivo, pues siempre se atiende a lo erogado en la atención del trabajador.¹³

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha determinado, en otro sentido, que si bien los capitales constitutivos no son contribuciones estrictamente, pues no están previstos en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, sí son contribuciones “diversas” de aquellas, y por consiguiente deben cumplir con los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV. Es decir, son contribuciones, a pesar de no estar previstos en el artículo 2 del citado código. Esto se ve claramente en la jurisprudencia P./J. 38/97 que se analizará más adelante.

lo tanto, desproporcionados o excesivos los capitales constitutivos fincados al patrón incumplido; y quedando demostrado que tampoco constituye una multa excesiva y desproporcionada, es de concluirse que el artículo 48 de la Ley del Seguro Social no viola lo dispuesto por el artículo 22 constitucional.

¹³ SEGURO SOCIAL. CAPITAL CONSTITUTIVO. INSCRIPCION OPORTUNA DEL TRABAJADOR CON SALARIO MENOR AL QUE REALMENTE PERCIBIA.

Si tanto la autoridad demandada, Instituto Mexicano del Seguro Social, como la Sala fiscal responsable, reconocen que tiene aplicación en el caso el tercer párrafo del artículo 48 de la anterior Ley del Seguro Social, en vista de que el trabajador accidentado ya se encontraba inscrito en la institución demandada al ocurrir el accidente de que se trata, y dicho tercer párrafo establece: "... La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los asegurados y beneficiarios tuvieran derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar la pensión o prestación correspondiente según la ley ...", en estas condiciones, es de admitirse que a la parte patronal únicamente deben cobrarse las diferencias que le resulten entre lo que estuvo cotizando por haber inscrito al trabajador en el grupo que no le correspondía, y lo que debió cotizar si hubiera inscrito al trabajador en el grupo "N" que sí le correspondía, pues el precepto antes transcrito es muy claro al establecer: "... limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar la pensión o prestación correspondiente según la ley ...".

3. Naturaleza jurídica

En el capítulo anterior se desarrollaron las aproximaciones teóricas para poder definir el concepto de capitales constitutivos, y si bien de ellos se pueden desprender muchos elementos conceptuales, la naturaleza jurídica parece no quedar clara. Por ello, es preciso que se desarrolle la entereza del concepto en su naturaleza jurídica, es decir, determinar cómo se deben entender en la aplicación de la ley.

Para ello, y en aras de evitar dilucidaciones innecesarias, haremos uso de la interpretación literal y la jurisprudencia, pues serán las que planteen las bases para este propósito. La primera de ellas nos ayudará a desentramar la norma, a entender y desmenuzarla en sus elementos más simples, y entrelazarla con los diversos artículos que arrojan luz para comprender la naturaleza de los capitales constitutivos.

Por otra parte, la jurisprudencia nos fundamenta la interpretación de los tribunales en casos concretos. Así, tendremos el bagaje judicial para asir la naturaleza de los capitales constitutivos, puesto que no se hace una mera elucubración teórica, sino que, al ser un planteamiento del problema que debe resolver el tribunal, se hace imperioso que la resolución tenga fines prácticos, y sea traducido a un lenguaje entendible. Y, lo que es más, nos ayudará a ver claramente cómo se aplican y entienden las normas que regulan los capitales constitutivos.

Determinada la naturaleza jurídica, se analiza si los capitales constitutivos cumplen cabalmente con la constitución de una contribución, esto es, si tienen los elementos propios de aquellas.

3.I Artículo 287 Ley del Seguro Social

La primera fuente para determinar la naturaleza de los capitales constitutivos es la legislación secundaria, la que regula al Instituto Mexicano del Seguro Social. Dentro de sus facultades –y que la ley la califica como tal –es la de ejecutar los actos necesarios para la recaudación de las cuotas de seguridad social. El artículo 287 establece

Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.

De lo anterior, se desprende que los capitales constitutivos son créditos fiscales por disposición legal de la norma secundaria, esto es, la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social. Por consiguiente, al ser un auténtico crédito fiscal –por disposición de ley –los capitales constitutivos siguen la naturaleza de los créditos fiscales a que tiene derecho el Estado a percibir, conforme al Código Fiscal de la Federación. Son créditos fiscales porque así lo dispone la ley y no porque sea así su naturaleza jurídica, es decir, esta determinación de ser crédito fiscal es una ficción para facilitar su determinación y cobro.

Esta consideración puede extraerse, por analogía, de la jurisprudencia de la Corte que se transcribe textualmente:

SEGURO SOCIAL. CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL.

Las cuotas obrero-patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social no tienen carácter de contribuciones, porque no se apoyan en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, sino en las fracciones XIV y XXIX del artículo 123 de la Carta-Magna, y la finalidad del establecimiento de las primas es distinta a la de los tributos; pues, mientras las primeras tienen como objetivo una protección a favor de los trabajadores contra los riesgos y eventualidades que pudieran suceder en el desempeño de sus labores, los segundos tienen como objetivo contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, con

independencia de que el artículo 267 de la Ley del Seguro Social establezca que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen carácter fiscal, pues tal aseveración es, por una parte, puramente práctica, y por la otra, el término fiscal es genérico y puede aplicarse tanto a los impuestos como a cualquiera otra prestación o contraprestación a favor del Estado o de un organismo descentralizado que, por estar prevista en la ley como obligación a cargo de los particulares, puede ser exigida coactivamente, sin que ello signifique, por necesidad, que se trata de las contribuciones a que alude el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Así también, en otra consideración se estableció lo siguiente:

SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO ESTÁN SUJETAS A LOS REQUISITOS PARA LOS IMPUESTOS.

Las cuotas obrero-patronales que se paguen al Instituto Mexicano del Seguro tienen su origen y fundamento en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX de la Constitución, y no en el artículo 31, fracción IV, de la propia Ley Fundamental, por lo que no pueden ni deben quedar sujetas a los requisitos de proporcionalidad y equidad a que alude el artículo 31, fracción IV, mencionado, especialmente si se considera que: a) las cuotas de referencia tienen el carácter de primas y no de contribuciones; b) en cuanto a su asimilación con los créditos fiscales, sólo tienen un fin meramente práctico, dada la exigencia de la prestación del servicio público de seguro que al Instituto Mexicano del Seguro Social le fue encomendado por el Congreso de la Unión; y, c) el interés público existente para que dicha prestación sea suministrada con eficiencia y oportunidad en beneficio de los asegurados.

De estas consideraciones, el carácter de crédito fiscal de las aportaciones de seguridad social –incluidos los capitales constitutivos –es para facilitar su cobro. Otros autores han afirmado que esto:

Obedece más a la intención del legislador de dar permanencia y estabilidad al sistema del Seguro Social, pues a través [sic] dotar al Instituto Mexicano de Seguro Social de la facultad expedita para hacerlos efectivos a través del procedimiento económico coactivo, busca que dicho organismo en la práctica pueda prestar eficiente y oportunamente el servicio público del seguro social. (Camarena, 1993, p.143)

Incluso, el legislador ordinario, conforme a la contradicción de tesis 7/96, la SCJN afirma que:

Dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patronos como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que desde el punto de vista jurídico, económico y de clase social, pueden estimarse como un complemento de prestaciones del patrón en favor del trabajador, constituyendo un salario solidarizado o socializado, que halla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su ley reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patronos quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio, para un fin concreto en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado, encargado de la prestación de un servicio público.

Esta necesidad de darle carácter fiscal es porque atiende a que la recaudación de las contribuciones sea debida y efectiva, para evitar que haya desfinanciamiento al Estado, y

se entorpezca el desarrollo de sus actividades a que está obligado. Con ello, se permite que, en caso de incumplimiento, los capitales constitutivos el Instituto pueda determinar, liquidar y cobrarlos con la facultad económico-coactiva, facilitando el uso del procedimiento de ejecución sin tener que acudir, en respeto al derecho de audiencia, a un órgano judicial que ordene este procedimiento. Es así que, al tener carácter de crédito fiscal, el capital constitutivo tiene carácter preminente sobre otros créditos, porque es preferente al grado que sea dotado del privilegio de ser garantizado en el caso de litigios (SCJN, contradicción de tesis 7/96, 1997).

Por consecuencia, en otro apartado analizaremos en concreto los artículos 2 y 4 del Código Fiscal de la Federación para el tópico de créditos fiscales.

3.II Arts. 88, 149, 186 Ley del Seguro Social

Los capitales constitutivos, como hemos visto, han sido dotados de naturaleza diversa según el órgano que analiza o la doctrina que se estudia. Por ello, acudiendo nuevamente a la legislación que los prevé originariamente –la Ley del Seguro Social – los artículos 88, 149 y 186 disponen, respectivamente:

Artículo 88

El patrón es responsable de los daños y perjuicios que se causaren al asegurado, a sus familiares derechohabiente o al Instituto, cuando por incumplimiento de la obligación de inscribirlo o de avisar los salarios efectivos o los cambios de éstos, no pudieran otorgarse las prestaciones en especie y en dinero del seguro de enfermedades o maternidad, o bien cuando el subsidio a que tuvieran derecho se viera disminuido en su cuantía.

El Instituto, se subrogará en los derechos de los derechohabientes y concederá las prestaciones mencionadas en el párrafo anterior. En este caso, el patrón enterará al Instituto el importe de los capitales constitutivos. Dicho importe será deducible del monto de las cuotas obrero patronales omitidas hasta esa fecha que correspondan al seguro de enfermedades y maternidad, del trabajador que se trate.

No procederá la determinación del capital constitutivo, cuando el Instituto otorgue a los derechohabientes las prestaciones en especie y en dinero a que tengan derecho, siempre y cuando los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, hubiesen sido entregados al Instituto dentro de los plazos que señalan los artículos 15, fracción I y 34 de esta ley.

Artículo 149

El patrón es responsable de los daños y perjuicios que se causaren al trabajador o a sus familiares derechohabientes, cuando por falta de cumplimiento de la

obligación de inscribirlo o de avisar su salario real o los cambios que sufriera éste, no pudieran otorgarse las prestaciones consignadas o bien dichas prestaciones se vieran disminuidas en su cuantía.

El Instituto se subrogará en sus derechos y le otorgará las prestaciones que le correspondan. En este caso, el patrón está obligado a enterar al Instituto los capitales constitutivos respectivos.

Las disposiciones del artículo 79 de esta Ley y demás relativas para la integración, determinación y cobro de los capitales constitutivos son aplicables al seguro de invalidez y vida.

Artículo 186

El patrón es responsable de los daños y perjuicios que se causaren al trabajador o a sus beneficiarios cuando por falta de cumplimiento de la obligación de inscribirlo o de avisar su salario real o los cambios que sufriera este, no pudieran otorgarse las prestaciones consignadas en este capítulo, o bien dichas prestaciones se vieran disminuidas en su cuantía. En este caso el Instituto fincará los capitales constitutivos respectivos, en los términos del artículo 79 de esta ley.

El artículo 88 forma parte de la Sección Sexta titulada De la prevención de riesgos de trabajo, y en el capítulo IV De Seguro de enfermedades y maternidad.

Del primer artículo de los mencionados, vemos la auténtica causa de los capitales constitutivos, esto es, una omisión en los avisos o inscripción de trabajadores, por lo que podríamos asumir que los capitales constitutivos son sanciones por incumplimiento de obligaciones.

Sin embargo, del segundo párrafo, vemos que el Instituto recurre a la subrogación para dar a los derechohabientes las prestaciones que les correspondan, aunque el patrón no los

haya inscrito o los inscriba con salarios inferiores a los que corresponda. De esta manera, la subrogación, al ser una figura jurídica, permite al Instituto asumirse patrón para pagar las erogaciones necesarias para la atención del trabajador que sufre el riesgo de trabajo –sin olvidar que estamos en el ramo de enfermedades y maternidad –para después, al ser una especie de acreedor frente al patrón, cobrarle el reembolso de lo que erogó en aquella atención.

Pero, de la última oración del segundo párrafo se desprende otra consideración, que pareciera aportar otra arista muy distinta de la naturaleza de los capitales constitutivo, pues en ella se establece que dichos capitales constitutivos serán deducibles de las cuotas totales omitidas por la falta de inscripción o declaración inferior de salario. Esto podría llevarnos al siguiente razonamiento: si las aportaciones de seguridad social son contribuciones, y los capitales constitutivos son deducibles de las aportaciones de seguridad social, ¿son los capitales constitutivos contribuciones?

De este razonamiento lógico, los capitales constitutivos serían considerados contribuciones, o cuando menos, serían similares a éstas.

Finalmente, del tercer párrafo es relevante mencionar que hay una excepción de la determinación y cobro de los capitales constitutivos, esto es, que los avisos de alta o ingreso de trabajadores se hagan dentro del plazo de cinco días hábiles. Lo que resulta sorprendente es que aquí no se hace mención, por referencia a esos artículos, a la excepción de la excepción, esto es, la no excepción cuando el accidente ocurra antes del alta, aunque ésta se haga dentro de los cinco días. Sin embargo, consideramos que, al estar esta disposición dentro de riesgos de trabajo por enfermedades y maternidad, no es aplicable aquella excepción de no excepción porque no hay un “accidente de trabajo”, sino la enfermedad o maternidad no implican una disminución orgánica o afectación al desempeño del trabajo, sino una patología o la gravidez en la mujer. En este caso, es posible que sobrevenga la enfermedad o el embarazo antes de que se realice el alta o inscripción incluso dentro de los cinco días hábiles con que cuenta el patrón, y esto no implicará la determinación de los capitales constitutivos.

De esta manera, del artículo 88 de la Ley del Seguro Social, se desprenden, cuando menos, tres consideraciones de la naturaleza de los capitales constitutivos; la primera de ellas, como si se tratara de una sanción por omisión del cumplimiento de obligaciones; la segunda, como si fuera una subrogación en las erogaciones para atender un riesgo de

trabajo, en enfermedad o maternidad. Por último, la tercera consideración, apunta a que podría tratarse de una contribución similar a las aportaciones de seguridad social, al ser deducibles los capitales constitutivos de éstas.

El artículo 149, por su parte está dentro de la Sección Sexta Del régimen Financiero.

Los primeros dos párrafos son muy similares al artículo 88, por lo que, en obvio de repeticiones, nos remitimos a lo analizado en el artículo 88.

Sin embargo, el párrafo tercero se distingue en que no hay “perdón” de capitales constitutivos, esto es, no aplica la excepción de no determinar capitales constitutivos cuando el inscripción o alta del trabajador se haga dentro de los cinco días hábiles posteriores. En este caso del artículo 149, se aplicará la determinación y cobro de capitales constitutivos en cualquier caso.

Finalmente, el artículo 186, se encuentra en la Sección Séptima De la cuenta individual y de las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro. Sólo comentaremos que este artículo aplica a un tipo de trabajadores especial, por lo que la determinación de capitales constitutivos será procedente en cualquier caso, y no se aplica la figura de la subrogación, de manera que, en primera instancia, no se le darían las prestaciones al trabajador, y sólo correspondería la determinación de los capitales constitutivos.

3.III Artículos 2 y 4 Código Fiscal de la Federación

En primera instancia, conforme a la redacción del citado artículo 287 de la Ley del Seguro Social –como ya vimos –, los capitales constitutivos tienen el carácter de crédito fiscal, que, adminiculado al artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Es claro advertir que los capitales constitutivos, si bien no se mencionan en el Código Fiscal como una contribución, pues no es su objeto enumerar todas las especies del género contribuciones, aquéllos sí son auténticos créditos fiscales, pues esta naturaleza fiscal la tiene adquirida por los ordenamientos previamente citados, conforme lo dispuso el legislador en su redacción, es decir, la naturaleza de crédito fiscal deviene por disposición legal.

Es preciso establecer que la primera parte del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece que se consideran créditos fiscales las cantidades que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, por lo que aparentemente los capitales constitutivos no pueden entenderse incluidos, sin embargo, la última oración es importante para esta facultad del Estado a percibirlos, pues se enuncia que también son créditos fiscales *“aquellos a los que las leyes les den ese carácter”*, y ya hemos establecido que conforme a la Ley del Seguro Social, los capitales constitutivos son créditos fiscales. Por lo que, podemos concluir que los capitales constitutivos son créditos fiscales conforme a la propia Ley del Seguro Social en relación al Código Fiscal de la Federación.

Ahora, si bien el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que “las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos”, no es óbice que pueda haber más contribuciones, pues esta enumeración es enunciativa y no limitativa, ya que tampoco la Constitución prescribe una limitación expresa a la clasificación de las contribuciones, y en su amplia libertad

configurativa, el legislador puede establecer el carácter de crédito fiscal a los capitales constitutivos en su propia ley (del Seguro Social), por lo que esta enumeración no puede ser utilizada como limitante al hecho de poder establecer más contribuciones, o bien, dar carácter de crédito fiscal a lo que se considere pertinente.

3.IV Jurisprudencia registro digital 233449

El primer pronunciamiento que se analiza es jurisprudencia de la séptima época¹⁴, establece lo siguiente:

SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CAPITALES CONSTITUTIVOS.

Los capitales constitutivos, contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX, de la propia Constitución; la primera se relaciona con deberes a cargo del patrón de indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo o enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes y, por ello, no rigen para los citados capitales los principios en él contenidos de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. En efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos públicos, sino que directamente pertenecen a los trabajadores o a sus beneficiarios.

El criterio anterior es del año 1994 que claramente interpreta que estos capitales no son contribuciones, por tanto, no se sujetan a los límites constitucionales previstos para dichos

¹⁴ Su integración no está sistematizada por número de jurisprudencia, sólo se señala su genealogía como sigue: Informe 1972, Primera Parte, Pleno, página 264. Apéndice 1917-1985, Primera Parte, tesis 113, página 214. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, tesis 186, página 311. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 315, página 292.

tributos del artículo 31, fracción IV. Este criterio da un primer análisis interesante al establecer que los capitales constitutivos, ni son contribuciones y tampoco son sanciones por incumplimiento del patrón a sus obligaciones en materia de seguridad social. La jurisprudencia de aquel año –emitida por el Pleno en funciones –establece que es una indemnización del patrón hacia el trabajador, por eso su fundamento está en el artículo 123 vigente en aquel año. Esto nos lleva a interpretar que los capitales constitutivos no son indemnizaciones al Instituto, sino que éste, al haber erogado en favor del trabajador no inscrito, las prestaciones a que debía tener derecho, se le “reembolsa” a cargo del patrón. Esto es, el Estado a través del Instituto, es como garantista que el trabajador no se vea menoscabado en sus derechos de seguridad social por incumplimiento del patrón de inscribirlo oportunamente o con un salario menor al real. Y de esta manera, ni la proporcionalidad de su determinación puede alegarse, pues se atenderá a lo que económicamente corresponda en su integración conforme a la ley secundaria.

Por consiguiente, la determinación y cobro de los capitales constitutivos a cargo del patrón –según este análisis –no tienen por qué respetar los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad. Esta interpretación da luz verde a la Ley del Seguro Social para establecer los conceptos que considere pertinentes para acumularlos a la suma que será el capital constitutivo a su favor, que bien puede traducirse en la arbitrariedad para su determinación.

3.V Jurisprudencia P./J. 38/97

Otro de los pronunciamientos más importantes en este tema de los capitales constitutivos tuvo lugar en la jurisprudencia P./J. 38/97. En ella se retomaron los siguientes asuntos previos: Tesis aislada: P. XX/94, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Registro digital: 205476, Octava época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 77, Mayo de 1994, página 42, de rubro “SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 84 QUE ESTABLECE EL FINCAMIENTO DE CAPITALS CONSTITUTIVOS” y Tesis aislada: P. XXI/94, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Registro digital: 205477, Octava época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 77, Mayo de 1994, página 43, de rubro “SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA.” Fue trascendente porque los pronunciamientos anteriores establecían que los capitales constitutivos no tenían relación alguna con las contribuciones, por ende, tampoco con el artículo 31, fracción IV constitucional. La relación constitucional estaba dada por el artículo 123 únicamente, pero esta jurisprudencia, al retomar las consideraciones de las tesis aisladas ya mencionadas, hace suyos los argumentos para plantearlos ya como jurisprudencia, que hace obligatoria su observancia en el sistema jurídico mexicano.

En consecuencia, la tesis de jurisprudencia es del tenor siguiente:

SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA.

El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho de éstos a que dicha contribución se realizara de la manera proporcional y equitativa que

dispusieran las leyes. Es decir, el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir. Así, es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de nuestra Constitución Política, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, la evolución de la administración pública y las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y el mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad. En efecto, el legislador ordinario ha otorgado a los capitales constitutivos el carácter fiscal, expresamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social; además, los capitales constitutivos participan actualmente de todas las características propias de una relación jurídica tributaria, a saber: 1) el sujeto activo de la relación es un ente público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien tiene personalidad jurídica y patrimonio propios diversos a los del Estado, fue creado por éste, forma parte de la Administración Pública Federal Paraestatal y realiza una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social; 2) es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado, en virtud de su poder de imperio, para todo aquel que se coloque en la hipótesis normativa, pues ni el patrón ni el trabajador tienen la opción de no acogerse al sistema de seguridad social; 3) es una obligación que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo: la Ley del Seguro Social; 4) el instituto encargado de la prestación de este servicio público está dotado por la ley de facultades de investigación para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones que deriven de aquélla, así como para, en su caso, determinar, fijar en cantidad líquida y cobrar

las contribuciones relativas, mediante el procedimiento administrativo de ejecución (artículos 240, fracción XVIII, 268 y 271 de la Ley del Seguro Social); 5) los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción, atribuida al Estado, de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, y si bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios, por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral, pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos a los requisitos de proporcionalidad y equidad que en tal precepto se establecen.

Esta nueva interpretación de la naturaleza fiscal de los capitales constitutivos toma en consideración que se establece en la misma Ley del Seguro Social este carácter. Ahora bien, la Corte también interpreta que, al ser facultad del Estado imponer este capital constitutivo, se establece una auténtica relación jurídica entre el Estado (el Instituto) y el contribuyente (el patrón). Esto es, hay un sujeto activo, el ente público (Instituto), y una obligación unilateral impuesta por aquél, ya que no hay manera que el patrón y/o el trabajador se sustraigan del sistema de seguridad social; así, esta obligación unilateral surge de la Ley del Seguro Social y ahí mismo se le faculta para revisar el cumplimiento de las demás obligaciones, así como el cobro activo mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución de los capitales constitutivos. Resulta evidente entonces que, con todos los

elementos mencionados, también se constituye el elemento pasivo, el obligado en esta relación jurídica, es decir, el patrón, quien resentirá la afectación económica cuando actualice la hipótesis normativa para la determinación de los capitales constitutivos.

La jurisprudencia abunda todavía más en un elemento que es propio de las contribuciones –pues ya reconoció que los capitales constitutivos, de naturaleza fiscal, deben respetar los principios constitucionales –esto es, el destino al gasto público. Y la jurisprudencia precisamente establece que, no con base en el Presupuesto de Egresos de la Federación, que le corresponde a la Cámara de Diputados, sino conforme a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, estos capitales constitutivos se destinan a un gasto especial determinado en la ley, consecuencia derivada de su naturaleza de una obligación de carácter laboral. Lo anterior, no quita el hecho que estos ingresos se destinen al gasto público.

De esta tesis, que data del año 1997, queda claro que los capitales constitutivos sí tienen la naturaleza fiscal de las contribuciones con todas las consecuencias, y no sólo por un mero formalismo para facilitar su cobro, y en la relación jurídica del Instituto con el patrón es análoga a la relación jurídica-tributaria, por tanto, la determinación de los capitales constitutivos sí deben cumplir con los límites constitucionales del artículo 31, fracción IV.

3.VI Elementos de la Contribución y su aplicación en los capitales constitutivos

La definición doctrinal de “contribución” es genéricamente uniforme, por lo que mencionaremos algunas consideraciones.

Sánchez (2018) establece que puede entenderse la contribución “como la aportación en dinero o en especie que los particulares en su calidad de contribuyentes, entregan en favor del Estado para cubrir los gastos públicos, siempre que esa obligación esté contemplada por las leyes en materia fiscal” (p. 68)

La SCJN en la acción de inconstitucionalidad 26/2021 (2021) se ha pronunciado recientemente al establecer que las contribuciones o tributos se entienden como un ingreso de derecho público destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza –pública –titular de un crédito frente al contribuyente. Los elementos esenciales son una constante estructural de los tributos, su contenido es variable y se presentan de manera distinta y dependiente del tipo de contribución que se analice determina la naturaleza propia de cada una.

De un razonamiento lógico, obtenemos que: las contribuciones tienen elementos constitutivos (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago); los capitales constitutivos son contribuciones; por tanto, la conclusión es que los capitales constitutivos tienen sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago.

En consecuencia, analizaremos estos elementos y ver si tienen aplicación concreta en los capitales constitutivos. Sin embargo, adelantamos que en el caso de los capitales constitutivos sí está definido en la ley el sujeto, el objeto, la base y la época de pago, pero no así la tasa o tarifa a aplicar. Es decir, este elemento es nulo, inexistente, en nuestro tema de estudio.

3.VI.I Sujeto

En la relación tributaria existe un sujeto, que puede ser activo o pasivo. Se dice que los activos son quienes establecen las hipótesis, liquidan y recaudan contribuciones, mientras que los pasivos son tanto personas físicas como morales que la ley señala como responsables de actualizar el hecho generador del crédito fiscal (Martínez, 2012).

Raúl Rodríguez Lobato (citado por Martínez, 2012), afirma que:

Una vez que se ha realizado el hecho generador del crédito fiscal, existen un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el estado. En cuanto al sujeto pasivo...es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que está obligada al pago de una prestación determinada al fisco (p. 62).

Esto significa que, si la hipótesis normativa se realiza, surgen estos dos sujetos de la relación jurídica tributaria, el acreedor (activo) y el deudor (pasivo o contribuyente). Y como ya sabemos, el primero es el que tiene derecho a exigir la prestación y en este caso siempre será el Estado; el segundo tiene la obligación de realizar la prestación del pago del tributo, sea en dinero o en especie.

El sujeto de las contribuciones es toda persona que actualice la hipótesis normativa que dará lugar a la obligación. Esto es, sujeto será quien realice el hecho generador prevista en la ley. Por sujeto, en el ámbito fiscal, y por la relación jurídico-tributaria, lo entenderemos como sinónimo de contribuyente. Pues contribuyente no necesariamente es aquel está inscrito para cumplir ciertas obligaciones sustantivas o formales. Más bien, contribuyente es la persona que tiene actividad económica (Ponce, 2014).

Ahora bien, otros autores han considerado que, si los sujetos de las contribuciones son contribuyentes, entonces el contribuyente es:

Aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligada al pago. [...]

Se le considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales) con el fin de financiar al Estado (Venegas, 2012, p. 108).

La relación jurídica en comento, derivado de la SCJN en la contradicción de tesis 7/97 (1997) tiene características:

- 1) El sujeto activo es siempre el Estado o un ente público autorizado por éste.
- 2) La obligación tributaria es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en virtud de su soberanía, de su poder de imperio para todo aquel que se coloque en la hipótesis normativa que da lugar a la causación del tributo.
- 3) La obligación tributaria sustantiva es una obligación ex-lege, es decir, su fuente es siempre la ley y no la voluntad de los particulares. Además, en la ley deben especificarse todos los elementos: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.
Por ello, la relación jurídica que se establece es una relación de derecho y de poder, pues tanto el Estado, en su calidad de sujeto activo, como el contribuyente en su carácter de sujeto pasivo, se encuentran en una posición de igualdad porque ambos están sujetos en dicha relación a la ley, al ordenamiento jurídico.
- 4) El ente público acreedor tiene a su disposición, para averiguar la existencia del hecho imponible, determinarlo y liquidarlo, medios auxiliares y coactivos.
- 5) Los ingresos que en virtud de la obligación tributaria se obtienen, deben destinarse a sufragar el gasto público, pues tienen por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus fines.

De lo anterior, el sujeto activo es un organismo descentralizado, es decir, un ente público con personalidad jurídica y patrimonio propios, creada en 1943 mediante la ley propia, el cual tiene el deber de otorgar el servicio de seguridad social.

El sujeto pasivo, está claro que es el patrón, que según la Ley Federal del Trabajo es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores, y conforme a la ley del Seguro Social, que tenga a su cargo la retención de las cuotas obrero-patronales. Este elemento es claro, el patrón es el sujeto de la obligación en el pago de los capitales constitutivos.

En nuestro estudio en comento, el hecho generador que dará lugar a la obligación del patrón a pagar los capitales constitutivos está en el artículo 78.

Entonces, los sujetos obligados al pago de capitales constitutivos son los patrones, basta que tengan esta cualidad para ser sujetos de dicha determinación. Esta primera determinación es fundamental, pues cualquier persona que reciba servicios, pero sin la

sujeción –la subordinación –que caracteriza a una relación laboral, no será sujeto de esta obligación. Únicamente lo será el patrón.

Continuando con el análisis del sujeto, una vez determinado que es el patrón, la norma requiere una situación particular del patrón con respecto a su trabajador. Esto significa que no es suficiente ser patrón nada más, sino que se actualice lo siguiente, conforme al artículo 77:

- a) El patrón necesariamente debe ser omiso en su obligación de inscribir a sus trabajadores, es decir, que la situación que hace nacer la obligación consiste en que los trabajadores no estén inscritos (por falta de inscripción o inscripción extemporánea) ante el seguro, siendo que es obligación del patrón conforme al artículo 15, fracción I.
- b) Que el patrón haya dado de alta a los trabajadores, pero éstos están inscritos de forma incorrecta, de manera que las prestaciones en dinero a que tuvieron derecho tanto el asegurado como sus beneficiarios, resulten disminuidas en su cuantía (artículos 30 y 34 de la misma ley).

Por tanto, son sujetos obligados al pago de capitales constitutivos para cubrir al Instituto el importe total o parcial de las prestaciones en especie o en dinero que dicho organismo debe otorgar a los asegurados o sus beneficiarios, conforme a su ley constitutiva, los patrones, personas físicas o morales, cuyos trabajadores hayan sufrido un riesgo y el Instituto compruebe cualquiera de las hipótesis anteriores (inciso a o b).

3.VI.II Objeto

El objeto se refiere a la realidad económica que se pretende someter a la tributación (Carrasco, 2017). Es decir, se refiere a las circunstancias de hecho por las cuales una persona (sujeto pasivo) es obligada a pagar. En sí, el objeto es el hecho generador del crédito fiscal, señalado en la ley (Martínez, 2012).

El objeto de una obligación tributaria, cuando es principal es siempre un dar, que específicamente consiste en pagar (Venegas, 2012).

El hecho imponible de las contribuciones reviste un carácter especial entre los componentes que integran el tributo, toda vez que no sólo constituye un presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que, además, sirve como elemento de la identificación del tributo, pues en una situación de normalidad evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece. En ese sentido, el hecho imponible otorga efectos jurídicos a la actualización de determinada hipótesis, debido a que la situación, hecho o acto, o actividad del contribuyente constituye un reflejo de su capacidad contributiva que actualiza la mencionada hipótesis y no una consecuencia jurídica derivada de la voluntad del legislador de manera arbitraria. Así, se concluye que el hecho imponible, al referirse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo que lo actualiza, requiere de un elemento adicional para poder concretar el monto de la obligación tributaria, de manera que se respete la garantía de proporcionalidad de las contribuciones en la medida en que exista congruencia entre el hecho imponible y la cuantificación de su magnitud, función que le corresponde a la denominada base imponible. (SCJN, acción de inconstitucionalidad 26/2021, 2021).

A su vez, Jacinto Faya Viesca (citado por Martínez, 2012) menciona que

El objeto del impuesto tiene existencia jurídica y, en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Mientras este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto (p. 63).

Así, podemos establecer que el objeto del tributo se refiere a lo que grava la ley tributaria, no precisamente al fin que se busca con la imposición (Rodríguez, 1998). Es decir, se puede

definir como la realidad económica sujeta a imposición. Así, el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

De esta forma, queda establecida la relación intrínseca entre objeto y hecho imponible, en palabras de Rodríguez (1998):

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal (p. 119).

Así, se ha distinguido una definición para ésta última acepción, del mismo autor, que señala:

La legislación fiscal establece una serie de presupuesto de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurada en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar [...] hecho imponible. (pp.114-115)

En nuestro sistema jurídico, podemos decir, en palabras de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que las normas legales:

Establecen hipótesis o presupuestos a cuya realización se asocia el nacimiento de una relación jurídica. Esto no es exclusivo de las relaciones tributarias, sino en general, de todas las obligaciones, pero en el caso de estas últimas, a tal hipótesis legal prevista en forma abstracta se le denomina hecho imponible y tiene una significación puramente práctica, en tanto que es requisito fundamental para el nacimiento de la relación jurídica tributaria, el que se verifique en la realidad el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación. (Contradicción de tesis 7/96, 1997).

Ahora, el objeto o hecho imponible para los capitales constitutivos es el beneficio recibido de forma especial o extraordinaria por parte de los trabajadores de los servicios del IMSS proporcionados por el Estado en sustitución del patrón que está obligado a pagar las cuotas

que generan el derecho de los trabajadores a la seguridad social cuando no hayan sido inscritos de manera previa a un siniestro. Esto se establece en el ya citado artículo 77. También hay una hipótesis en el artículo 54, que es la de dar aviso del salario de un trabajador que sea menor al real, y que el trabajador tenga derecho a un subsidio o pensión y el Instituto descubra que se estuvo pagando con un salario menor al real. En este caso, el patrón debe cubrir los capitales constitutivos por las diferencias.

3.VI.III Base

La base gravable también es mencionada con otras denominaciones, tales como base imponible, pero, en suma, se entiende como el procedimiento que debe seguirse para obtener el monto sobre el cual se aplicará la tasa o tarifa correspondiente, teniendo como resultado, el impuesto a pagar (Venegas, 2018).

La misma autora señala que puede clasificarse en dos rubros la base imponible: la dineraria, que se expresa en moneda de curso legal; y de otra naturaleza, expresada en otras magnitudes (v. g. el Impuesto Sobre Producción y Servicios, que toma en cuenta litros, o calorías).

Por su parte, Carrasco (2017) establece que la base gravable de una contribución “es la cuantía respecto a la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria [...]” (p. 196), de modo que es una cantidad. Menciona que, en el caso del Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo, se determina restando deducciones y reducciones previstas por la ley. Sin embargo, de manera abstracta, la base gravable toma en cuenta una cantidad que mide algo, sea peso, volumen, altura, superficie, precio, valor, etc.

También para este elemento se establece una clasificación, que el mismo autor menciona:

- a) Base pura: aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- b) Base disminuida: es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones.
- c) Base amplia: se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad.
- d) Base restringida: en ésta el legislador excluye determinadas actividades.

Podemos establecer que la base gravable –también llamada base imponible –, es la magnitud que el legislador ha considerado pertinente, para cada contribución, para medir la capacidad económica del sujeto (Venegas, 2012)

Es importante mencionar que este elemento también debe estar previsto en la ley, lo que implica que se contenga en la norma la delimitación de la base gravable y su procedimiento.

Para los capitales constitutivos, el elemento de la base, el artículo 79 establece su integración, con un numerus clausus:

- Asistencia médica;
- Hospitalización;
- Medicamentos y material de curación;
- Servicios auxiliares de diagnóstico y de tratamiento;
- Intervenciones quirúrgicas;
- Aparatos de prótesis y ortopedia;
- Gastos de traslado del trabajador accidentado y pago de viáticos en su caso;
- Subsidios
- En su caso, gastos de funeral
- Indemnizaciones globales en sustitución de la pensión, en los términos del último párrafo de la fracción III del artículo 58 de esta Ley
- Valor actual de la pensión
- El cinco por ciento del importe de los conceptos que lo integren, por gastos de administración.

De esta lista, tenemos que la suma de los elementos que lo constituyan, será la base del capital constitutivo, que, de acuerdo a la clasificación doctrinaria antes mencionada, sería una base pura, al no admitir reducción o deducción alguna. Ahora bien, se establece que el capital en sí mismo, esto es, su cantidad líquida, es el monto a pagar, en otras palabras, los elementos que constituyen la base, conforman también la cantidad líquida, sin que se aplique una tasa o tarifa.

Dicho de otra manera, estos conceptos que conforman el capital constitutivo, al ser igual a la suma de la base, son alguna o algunas de las prestaciones a que tiene derecho el trabajador, previsto en la propia ley.

3.VI.IV Tasa o tarifa

En este apartado nos centraremos en el estudio del elemento tasa o tarifa, como uno de los determinantes de las cantidades líquidas a que el contribuyente –o sujeto pasivo –está obligado a pagar. En otras palabras, la tasa o tarifa sirve para determinar en unidades monetarias lo que se pagará. La tasa también puede conocerse como cuota o alícuota en autores como, que la define como “la cantidad líquida que el sujeto pasivo aportará una vez colocado el supuesto que la ley señala” (Martínez, 2012, p.63).

Puede considerarse otra acepción: el importe fijo por pagar, establecido en la ley. Este elemento difiere de los porcentajes variables que la ley podría establecer como parte de la obligación tributaria.

Hay una distinción doctrinal entre tasa y tarifa. La primera es un porcentaje específico para aplicarse sobre una base gravable o un monto, y es aplicable a cualquier contribución. La tarifa es más compleja, pues en una tabla se establecen relaciones entre diferentes rubros, esto es, bases y tasas, que conforman un cálculo específico y del resultado de una serie de operaciones aritméticas, se obtiene una cantidad líquida.

Ahora bien, Carrasco (2017) menciona que hay una clasificación de las tasas en cuatro tipos, que explicaremos:

- a) Tasa fija: No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.
- b) Tasa proporcional: no varía la tasa, pero sí la base, dado que ésta se hace más grande o más chica.
- c) Tasa progresiva: en la medida en que varía la tasa, varía la base.
- d) Tasa regresiva: es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable (p. 199).

Las tarifas las encontramos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en las leyes locales para el cobro del Impuesto Predial, entre otras.

También es importante mencionar que la SCJN ha establecido, en la acción de inconstitucionalidad 29/2008 (2008) que la tasa imponible debe tener relación con el hecho imponible y que el tipo de gravamen sea acorde con la naturaleza de la contribución, considerando todos los matices que la identifican, incluyendo la base.

Así, establece también diferentes tipos de tasas y tarifas:

- a) Específicos: se aplica a bases impositivas expresadas en magnitudes distintas al dinero (como medidas de longitud, de capacidad y de masa) de tal modo que la tasa consiste en una cifra fija para cada unidad.

En este caso, prosigue el tribunal, la tasa permanece inmutable, cualquiera que sea la extensión de la base imponible, pues el importe de la deuda varía en relación con la magnitud de la señalada base; esta tasa suele emplearse en los impuestos reales puros o que carecen de subjetivización alguna, y en los indirectos siempre que la base impositiva parta de una medida o capacidad, aunque al final pueda expresarse en un valor monetario.

- b) Porcentuales: si la base imponible está conformada, como ocurre normalmente, por el valor del objeto o de la operación, el tipo impositivo queda expresado en un determinado porcentaje de la base monetaria, que también permanece incólume ante la posible variación –menor o mayor –de esta base, aunque se diferencia del anterior porque esta última no puede colocarse en una medida o capacidad, por lo que pueden ser aplicables excepcionalmente a algunos impuestos personales, a los reales y a los indirectos tanto al consumo como a las enajenaciones, si el valor de la operación o del bien no surge a partir de una unidad de medida o capacidad.
- c) Mixtas: el impuesto se ajusta a la magnitud de la base con un criterio diverso como establecer varios porcentajes o cifras fijas, con arreglo a las variaciones de la fuente de riqueza elegida por el legislador ordinario como acontece en los distintos porcentajes del IVA, o bien, atendiendo a la afectación que llegue a generar la imposición, de ahí que con las diversas tasas se pretenda lograr una mayor igualdad entre los sujetos obligados o incididos o se atienda a razones de política fiscal.
- d) Progresivo: el tipo impositivo en vez de ser uniforme, se modifica al variar en menor o mayor grado la base imponible, la cual está dividida en escalones, en el que se prevé un gravamen cada vez más elevado hasta a llegar a un límite máximo. La anterior progresividad escalonada es indudablemente mucho más perfecta para acercarse a la capacidad contributiva de los contribuyentes, que a su vez tienen que soportar la carga económica

En concreto, en todos los artículos que se han analizado de la Ley del Seguro Social, en que se hace mención de los capitales constitutivos, ninguno hace mención a alguna tasa o tarifa a aplicar sobre la base gravable.

En el precedente de la segunda sala, la tesis 2a./J. 47/96 establece que

En efecto, uno de los principios constitucionales de los impuestos, previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es el de legalidad, de acuerdo con el cual todo impuesto no sólo debe estar establecido en una ley en sentido formal y material, sino que, además, es también en una ley donde deben señalarse los elementos esenciales que integran el tributo respectivo, esto es, el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, pues de esa manera el legislador no deja margen a las autoridades administrativas de que realicen una actividad arbitraria en la determinación del monto de las contribuciones, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.

Como es obvio entonces, la tasa o tarifa no existe en los capitales constitutivos, no está previsto en ninguna ley o disposición normativa, en todo caso, la base gravable es igual a la contribución determinada por el propio Instituto.

Por ello, se considera que, al ser una contribución, con un elemento que no existe, se distorsiona la naturaleza misma de la contribución, al dejar inexistente la forma de calcularla ya en unidades monetarias, lo que deja al arbitrio de la autoridad su determinación.

No obstante lo anterior, hemos de mencionar que, a raíz de este análisis, los capitales constitutivos, en todos sus elementos previstos en la ley no son contribuciones, pues no tienen todos los elementos de la misma para considerarlos como tales.

3.VI.V Época de pago

Este elemento de las contribuciones no es tanto doctrinal, en su sentido tradicional –esto es, que venga propuesto por estudiosos del derecho –sino que lo ha establecido nuestro máximo tribunal en diversos análisis que ha hecho.

Sin embargo, otros autores establecen que la época de pago de la obligación fiscal “es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación, por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o momento que para este efecto señala la ley” (Rodríguez, 1998, p. 125).

También Emilio Margáin, citado por Rodríguez (1998) dice que los créditos fiscales:

Deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante (p. 125).

Una primera aproximación que mencionaremos de la SCJN, en la acción de inconstitucionalidad 51/2021 (2021), es que la época de pago es el momento o plazo dentro del cual la obligación es exigible y, por tanto, debe ser cubierta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Esto significa sencillamente que el elemento época de pago refiere al tiempo, en un determinado día según un cierto plazo en que el contribuyente está obligado a realizar materialmente el sacrificio de su patrimonio para cubrir la cantidad a que el Estado tiene derecho a recibir.

En lo que respecta a la época de pago, lo aplicable a los capitales constitutivos, es que al iniciar la atención del asegurado o, en su caso, del beneficiario, el Instituto fincará y cobrará los capitales constitutivos, con independencia de que, al concluir el tratamiento del asegurado o el beneficiario, en su caso, pueda fincar nuevos capitales constitutivos por las prestaciones otorgadas que no se hubiesen considerado en los créditos inicialmente emitidos. Por tanto, es al mismo instante que se da la atención a la persona, el Instituto está facultado para fincar y cobrar los capitales constitutivos, por lo que causación de éstos es inmediata.

4. Principios constitucionales

Los principios constitucionales que regulan las contribuciones se encuentran en nuestra norma fundamental, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, en la llamada parte dogmática o de derechos y obligaciones de las personas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que, desde la promulgación de nuestra actual Constitución,

El Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia, la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir, así como la determinación de lo que debe entenderse por contribución, puesto que en ninguno de los preceptos de la Constitución se consigna una definición de lo que debe entenderse por contribución ni menos se contiene en ella alguna clasificación, con sus correspondientes definiciones, de los diversos tipos de contribuciones, por lo que jurídicamente debe acudir a la legislación ordinaria para solucionar esta cuestión (Contradicción de tesis 7/96).¹⁵

Estos principios pueden definirse como:

Las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno de que se trate (Cazorla citado en Venegas, 2012, p. 6).

Tomando por licencia el parafraseo, Venegas (2012) menciona que cumplen tres funciones específicas, a saber, exegética, en el sentido que ayuda a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico; fundamentadora, porque limita la libertad configurativa del legislador y de las autoridades administrativas en la aplicación de las leyes; y como garantía para los

¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1997, junio). Contradicción de tesis 7/96. (Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, M. P.). <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/4295>

particulares, ya relacionado hoy en día con los derechos humanos previstos en la constitución y los tratados internacionales (p. 6).

Resulta claro que, como se ha establecido en diversos foros, las leyes no siempre proporcionan definiciones, y las contribuciones no son la excepción, puesto que

El Constituyente dejó al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma debemos los mexicanos contribuir al gasto público; es éste quien debe definir las contribuciones que en cada momento existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, con la evolución de la administración pública, con las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1997, Contradicción de tesis 7/96).¹⁶

Por ello resulta indispensable el estudio de los principios constitucionales, porque impregnan de coherencia al sistema jurídico en la materia fiscal, para evitar que haya arbitrio en las autoridades tributarias para determinar contribuciones, como es el caso del Servicio de Administración Tributaria, y también a los poderes legislativos, tanto federal como estatales cuando en ejercicio de sus facultades constitucionales, elaboren leyes que incidan en lo tributario.

¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1997, junio). Contradicción de tesis 7/96. (Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, M. P.). <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/4295>

4.1 Análisis del artículo 31, fracción IV de la Constitución

Nuestro artículo en comento no define qué son las contribuciones, pero esto se reflejará en la ley ordinaria, donde se desarrollan todos los elementos que ya hemos analizado anteriormente. Sin embargo, la Constitución pese a no dar una definición, sí establece parámetros a las que deben ajustarse las leyes fiscales en su materialización de esta obligación de los mexicanos. Es decir, la Constitución da los principios que deben verse reflejados en cada contribución, y de esta manera, la norma suprema delimita en un sentido, el campo de acción del poder legislativo en su función de establecer los fundamentos del derecho financiero a través del cual el Estado financiará sus actividades. Nos dice Venegas (2012) que de la Constitución se puede abstraer una definición de las contribuciones “aquella obligación legal de derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad” (p. 95), de modo que se respeten los principios constitucionales.

De la transcripción literal del artículo 31, fracción IV de la Constitución tenemos que “Son obligaciones de los mexicanos [...] 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.”

Menciona Carrasco (2017) que de esta fracción “se concluye que las contribuciones se clasifican en federales, de la Ciudad de México, estatales y municipales, que deben ser proporcionales y equitativas, conforme lo dispongan las leyes” (p. 176), conceptualización que nos ayuda a clasificar las contribuciones por órgano facultado de cobrar.

Por otra parte, podemos resumir, de manera genérica, estos principios al establecerlos de la siguiente forma:

1. Legalidad: es decir, lo fija la ley y nunca un reglamento, decreto o acuerdo; resulta por tanto general y obligatorio.
2. Servirán para cubrir los gastos públicos: los impuestos no estarán destinados a un fin específico sino, de forma global, irán a las arcas estatales para ayudar a satisfacer las necesidades públicas.
3. Deberán ser proporcionales y equitativos: que sean justos, es decir, deben ir en proporción a los ingresos o gasto por gravar.

4. La posibilidad de que se establezcan y recauden en los tres niveles de gobierno: federación, estados y municipios (Martínez, 2012).

Ahora bien, de esa fracción se desprenden principios, los cuales, tradicionalmente son: proporcionalidad, equidad, destino al gasto público y legalidad. En este apartado se analizarán los tres primeros, puesto que el principio de legalidad se analizará en un apartado diferente.

4.1.1 Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad, en la materia tributaria, se ha relacionado con que la obligación de contribuir a los gastos públicos se haga o se determine en función y dependencia de la capacidad contributiva, es decir, hasta dónde el gobernado puede sacrificar patrimonialmente sus bienes para sostener la actividad estatal, sin dejarlo desprovisto de lo necesario para su sustento.

Por tanto, se deriva que la contribución debe ser justa y adecuada, es decir, al considerar o bien los ingresos, utilidad o rendimientos, debe ser proporcional. En otras palabras, la contribución no debe abarcar la totalidad de la riqueza, cuyo resultado sea privar de la propiedad patrimonial al gobernado.

En este sentido el Estado no debe establecer contribuciones que dejen sin riqueza al contribuyente, porque la capacidad económica no es un parámetro proporcional como sí lo es la capacidad contributiva.

La proporcionalidad puede definirse como

El principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; [...] y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular (Arriola, 1999, p. 630).

Por otra parte, en el pensamiento del mismo autor, el principio de proporcionalidad supone dos elementos. El primero de ellos es que la proporcionalidad implica la capacidad económica –contrario a lo que expone Venegas que no debe ser ésta la interpretación de este principio sino la capacidad contributiva– y el segundo en que esta capacidad económica no debe verse mermada o anulada por la configuración de la contribución, pues en ese caso, de absorber toda la riqueza, violaría el principio mencionado al convertirse así la obligación de contribuir en una auténtica confiscación al gobernado.

Y agrega un tercer elemento, que evoca a lo estudiado por Adam Smith, esto es, que la proporcionalidad toma en cuenta la economía nacional para distribuir la carga tributaria a diversas actividades, no sólo a unas cuantas.

El autor resume en tres aspectos este principio:

- a) La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.
- b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimiento percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable, siempre en función de tarifas progresivas.
- c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

También puede conceptualizarse a la proporcionalidad como “el aspecto económico de la imposición que toda persona contribuya al gasto público conforme a su capacidad tributaria” (Carrasco, 2017, p. 100).

Este autor, citando a De Andrea y Ris, usa como sinónimos los conceptos de proporcionalidad y capacidad contributiva, es Carrasco (2017), pues, quien establece que éste principio es la determinación de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona. (p. 31). Y citando a Palao, establece que la idea de capacidad contributiva “presupone, en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza” (p. 31).

Es decir, hay divergencia en cuanto a la diferenciación doctrinal de capacidad contributiva y capacidad económica. Arriola no diferencia estas ideas, mientras que Venegas se une a Carrasco en diferenciarlas, para concluir éste último en que la capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga; mientras que la capacidad contributiva es la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible. De ahí la importancia de la anotación de Venegas de considerar como

interpretación de proporcionalidad la capacidad contributiva y no la económica, pues podrá un contribuyente tener esta última y no necesariamente tendrá la capacidad contributiva.

Ahora bien, hemos de mencionar, a modo de ilustración jurisprudencial, algunas consideraciones de los tribunales por lo que se transcriben algunos pronunciamientos, en lo que interesa a este principio, del Poder Judicial respecto a la proporcionalidad, en su arista de capacidad contributiva:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. [...] debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, [...] por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del

principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. [...]

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. [...] Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda - cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. [...]

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS

DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.

[...] En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca.

Todos los énfasis son nuestros.

En consecuencia, la proporcionalidad tributaria se relaciona con la capacidad contributiva, esto es, que la configuración del tributo atienda a la potencialidad del gobernado de tener riqueza para sostener el gasto público, sin que se agote dicha riqueza. Este principio debe observarse en el establecimiento de las leyes fiscales en todo momento, a efecto de respetar la Constitución. Además, existe una exigencia de congruencia entre hecho imponible y base en cuanto a esta proporcionalidad, es decir, es una cuestión de lógica interna de las contribuciones mismas, pues de lo contrario existiría imprecisión en torno a cuál es el aspecto efectivamente gravado y qué categoría tributaria se regula (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Acción de inconstitucionalidad 26/2021).¹⁷

Ahora bien, la capacidad contributiva se manifiesta en forma directa e inmediata, por ejemplo, en los impuestos directos como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarios o poseedores de ellos, mientras que, en los impuestos indirectos, la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, en la medida de que parte de la

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2021, 26 de agosto). Acción de inconstitucionalidad 26/2021. (Yasmín Esquivel Mossa, M. P.). <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=278932>

previa existencia de una renta o un patrimonio (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Acción de inconstitucionalidad 29/2008).¹⁸

De lo anterior, vemos que el principio de proporcionalidad dependerá de cada contribución en particular, pues aún como ejemplo, dentro de los impuestos, este principio obliga a estudiar diversos elementos que pueden influir en la determinación de la contribución. Así, respecto a los demás tipos tributarios –derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras –, el principio de proporcionalidad será respetado o no, dependiendo de la configuración interna del tributo.

¹⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2008, 12 de mayo). Acción de inconstitucionalidad 29/2008. (José Fernando Franco González Salas, M. P.).
<https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=97026>

4.I.II Equidad

Si bien nuestra Constitución ha referido a la equidad, se entiende que se establece este principio en relación directa –cuando no sinónimo –de igualdad. Por supuesto que no es propósito de este trabajo desarrollar este principio en su sentido más general, sino sólo en lo fiscal. Por consiguiente, el principio de equidad se relaciona con la conexión o proporción que el tributo tendrá con la capacidad económica del sujeto pasivo en la relación tributaria para todos aquellos que estén en la misma situación prevista por la ley.

Lo anterior lo confirma Margain Manautou, citado por Arrioja (1999), al mencionar que “un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación (pp. 620-621).

Además, este principio se define, en palabras del propio Arrioja, como:

“El principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal [...] significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula” (p. 630).

Concluye Arrioja que este principio significa que “las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ente, contrarias a toda noción de justicia” (p. 630).

Ya en aplicaciones prácticas, la equidad obliga al poder legislativo a que, cuando configure las normas tributarias deberá dar el mismo tratamiento a las hipótesis de causación –hecho imponible – así como la base de la contribución, los plazos de pago, etc., pero que, en combinación con el principio de proporcionalidad –unificados por algunos autores –deberá considerar para el establecimiento de tasas, cuotas y tarifas, la capacidad contributiva de los gobernados. Aunque están vinculados, la equidad, al buscar la igualdad de los sujetos que actualicen la misma hipótesis, atiende a la situación concreta del gobernado, y no a un ámbito general o nacional como en el caso de la proporcionalidad –en el elemento de atender la economía nacional para distribuir la carga fiscal –.

Carrasco (2017), citando una jurisprudencia, da a la equidad la significación “que los particulares que se encuentre en la misma situación, deben ser tratados en forma igual, sin privilegios ni favoritismos” (p. 102).

Los tribunales también se han pronunciado respecto a este principio, cuyos razonamientos se transcriben en lo que interesa:

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 [...] 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.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima

(objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, **la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar**, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, **que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.** [...]

El énfasis es nuestro.

En otro asunto, en el amparo en revisión 430/2016, la Corte estableció que el principio de equidad tributaria radica en que las disposiciones fiscales deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para 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, arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscal. Por tanto, no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación a este principio, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que existe para ello una justificación objetiva y razonable (Amparo en revisión 430/2016).¹⁹

En conclusión, el principio de equidad no es más que el principio de igualdad aplicado al ámbito tributario, y supone entonces que a los que se encuentre en la misma situación jurídica o de hecho, se les dé el mismo trato, sin diferenciación alguna; y en sentido contrario, aquellos que estén en situaciones diferentes, no podrá aplicárseles la misma consecuencia, por no ser iguales en el caso concreto.

¹⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2016, 09 de noviembre). Amparo en revisión 430/2016. (José Fernando Franco González Salas, M. P.). <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=197437>

Este principio es diferenciado, a nuestra consideración, del de proporcionalidad, pero ambos se combinan en los análisis de la posible violación de la Constitución cuando se establecen contribuciones. De esta manera, tanto proporcionalidad como equidad se vuelven inseparables en su estudio.

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio de una persona contribuyente y de los provenientes de productos de rendimiento del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. EL límite constitucional a la facultad del legislador, para decretar un impuesto –y añadiríamos cualquier contribución – a fin de que éste sea proporcional y equitativo es no acabar, jamás destruir, la fuente de imposición fiscal, pues de hacerlo el Estado mismo estaría aniquilándose junto con su propio sistema económico²⁰ –incluyendo el sostén financiero de sí mismo, por lo que estos principios, aunque diferentes, son inseparables el uno del otro.

²⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2008, 12 de mayo). Acción de inconstitucionalidad 29/2008. (José Fernando Franco González Salas, M. P.).
<https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=97026>

4.I.III Destino al gasto público

El gasto público es el conjunto de “erogaciones monetarias que realiza el Estado en el ejercicio de sus funciones, forma parte de la actividad financiera y se efectúa conforme a la respectiva autorización del poder legislativo (presupuesto de egresos)” (Martínez, 2012, p. 56).

También la Corte (1997) ha propuesto que

Por gastos públicos deben entenderse todos aquellos que se destinan a la satisfacción, atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, ya sea que se realice a través de organismos estatales o de cualquier otro del cual se valga el Estado para el cumplimiento de sus fines administrativos o de orden económico-social, siempre que este organismo no estatal esté dotado de facultades de mando que le han sido atribuidas por el Estado (Contradicción de Tesis 7/96).²¹

Carlos M. Giuliani Fonrouge, citado por Martínez (2012) lo define como “toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos económico sociales” (p. 56).

Menciona Venegas (2012) que, en los modernos estados de Derecho, y diríamos aún más, estados constitucionales de Derecho, el gasto público se entiende más allá de la mera recaudación a que tradicionalmente se hace referencia, pues comprende también el desestímulo o incentivo en determinadas áreas de la economía nacional –los llamados fines extrafiscales –que permiten al estado establecer contribuciones (p. 5).

Continúa la autora que este principio tiene un sentido y alcance sociales colectivos, porque obliga a que el Estado encamine esos recursos a beneficiar a la colectividad.

Así, “los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta” (Arriola, 1999, p. 97).

El gasto público permite solventar, sea por el Estado mismo, o mediante particulares, la mayor parte de las atribuciones que se le confieren al Estado, entre ellas pueden

²¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1997, junio). Contradicción de tesis 7/96. (Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, M. P.). <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/4295>

mencionarse la educación, la seguridad, la salud, las obras públicas, relaciones con el exterior. Ello implica, desde luego, sacrificios monetarios tanto en costos como en gastos para llevar a cabo estas tareas. Incluso, el gasto público influye en forma decisiva en la marcha de la economía de la sociedad “fija las reglas que han de seguir el volumen de inversiones, las generaciones directa e indirecta de empleos, el índice de inflación, y el fomento industrial y el comercial, entre otros rubros” (Martínez, 2012, p. 54).

La potestad de gasto implica la plena disposición de los ingresos para cubrir sus necesidades, porque desde su origen no se fija el destino, sino que aparece hasta la elaboración de los presupuestos de egresos, sea Federal, Estatal o Municipal, mientras que la falta o ausencia de esa potestad significa que no se puede elegir dicho destino, porque los ingresos recibidos están condicionados desde su origen por otro órgano de gobierno que los fija (Suprema Corte de Justicia de la Nación, acción de inconstitucionalidad 29/2008).²² En nuestro sistema normativo tenemos que el destino al gasto público de los ingresos se determina por la Cámara de Diputados mediante un instrumento denominado Presupuesto de Egresos de la Federación, que cumpliendo el mandato constitucional, se da a conocer a la población y es aprobado por sus representantes electos.

Ahora bien, los principales rubros del gasto público, por mencionar algunos, son:

- a) Gasto corriente: sueldos y salarios pagados, transferencias y subsidios, y las compras de bienes no duraderos que realiza el gobierno.
- b) Gasto de inversión: compra de bienes de capital y otras inversiones estatales.
- c) Pagos de la deuda pública: el gobierno amortiza compromisos previamente establecidos.

El gasto público se subdivide en gastos sociales, que incluyen las transferencias directas al público, el desarrollo de programas sociales y gastos en salud y educación; en los gastos militares, en los gastos por servicios, etc., dependiendo de su funcionalidad.²³

La idea de gasto público implica a las erogaciones que el Estado debe realizar para la prestación de servicios públicos, pues es parte de la función pública del Estado.

Los vemos así en la tesis siguiente:

²² Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2008, 12 de mayo). Acción de inconstitucionalidad 29/2008. (José Fernando Franco González Salas, M. P.).

<https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=97026>

²³ *Ibid.*

CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, **ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, [...]**

Énfasis añadido.

En ella se hace evidente, en lo señalado por nosotros, que el destino al gasto público está implícito, mediante el artículo 31, fracción IV constitucional, a cualquier contribución. Esto es, no puede dársele un destino diferente al previsto en el Presupuesto de Egresos.

Otro pronunciamiento más específico de este principio, es el que sigue:

DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE.

El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse

que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere.

Y de nueva cuenta se establece que lo trascendente de este principio es que lo recaudado se destine a los gastos públicos, pero se recalca que no importa el tipo de entidad pública que vaya a realizar el gasto, puede ser Federal, Estatal o Municipal, o si se destinará a un rubro específico, lo que interesa es que siempre ese gasto debe relacionarse con la satisfacción de los servicios públicos o necesidades colectivas²⁴ en el sentido más amplio (Arrioja, 1999).

Ello lo vemos en un criterio de la Corte, cuando estableció que

La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldo, etc." (Citado en Arrioja, 1999, p. 610).

Ahora bien, en lo que respecta a nuestro tema en concreto, existe también pronunciamiento de los tribunales en el sentido que las aportaciones de seguridad social se destinan a los

²⁴“El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.” Amparo en revisión 2844/61, citado en: ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo. Derecho fiscal. Themis.

gastos públicos, y aunque no se menciona a los capitales constitutivos, en ella se establece una base importante para aquellos.

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

De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que **la seguridad social está contemplada como parte del gasto público** al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, **las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social.**

Énfasis añadido.

Además, los ingresos que se obtienen por el concepto de capitales constitutivos, si bien pasan a formar parte del patrimonio del Instituto, el principio de vinculación o destino al gasto público se cumple en virtud de que tienen un fin específico o determinado por la ley del Instituto mismo, que es el de proporcionar el servicio público de la seguridad social. Esto es así, porque es una “recuperación” de las erogaciones realizadas por el Instituto para

atender al trabajador no inscrito, lo cual materializa su objetivo de proporcionar el servicio. Lo anterior permite entender entonces que el destino al gasto público de los capitales constitutivos se da cuando se atiende a las erogaciones por conceptos especificados que realizan los organismos descentralizados en el Presupuesto de Egresos, como lo es el propio Instituto.

Vemos pues, que la seguridad social, en la forma de aportaciones de seguridad sociales como contribuciones, sí tienen un destino al gasto público, a pesar que en estricto sentido, esas aportaciones sean hechas por los patrones y trabajadores para su seguridad social, pues no debemos olvidar que el Estado sólo se subroga esa función, pero que finalmente la seguridad social está a su cargo, por lo que la manera de hacerlo, como previó el legislador, es a través del sistema de aportaciones. Así, si los capitales constitutivos son contribuciones por jurisprudencia, también tienen un destino al gasto público a través del Instituto en su prestación de servicios de seguridad social a aquellos trabajadores no inscritos en su padrón.

5. Principio de legalidad

La legalidad puede ser entendida en diferentes ramas del derecho, pero nuestro enfoque se evidencia aplicado en la materia administrativa. Por ello, bien podría decirse que el principio de legalidad, en materia administrativa, es el que da vida a los demás principios, pues, como se verá, es el que permite que la norma sea plasmada en una ley.

La legalidad tributaria, prevista en la Constitución, da certeza jurídica a los gobernados, y de alguna forma garantiza el estado de derecho. Por ello, se desarrolla ampliamente el concepto de legalidad a la luz del artículo 31, fracción IV constitucional, con apoyo de jurisprudencia, y también se hace comparativamente el desarrollo del concepto doctrinal.

Con ello, se concluye el presente capítulo, por estar relacionado estrechamente, con el análisis de la ley de Ingresos de la Federación, que será el instrumento jurídico por excelencia que permita la legalidad de los capitales constitutivos.

5.1 Concepto

El principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, se ha conceptualizado como una expresión directa del principio de seguridad jurídica, porque es necesario que los elementos esenciales de las contribuciones estén contenidos en una ley formal y material, de acuerdo al principio *nullum tributum sine lege*.

La seguridad tributaria como criterio normador del principio de legalidad, implica la razonable delimitación de las obligaciones fiscales que permita generar suficiente certeza en relación con su cumplimiento con el fin de evitar arbitrariedades de las autoridades aplicadoras, es decir, consiste en establecer con la máxima exactitud tanto los presupuestos de hecho como las consecuencias jurídicas que deriven de las normas tributarias, que permitirá al gobernado conocer previa y pormenorizadamente los resultados de su actuación, sin confusiones, vacíos normativos o deficiente claridad normativa (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Acción de inconstitucionalidad 29/2008).²⁵

Esta primera acepción nos indica que toda contribución debe estar en una ley, no puede exigirse cobro alguno si no está prevista en una norma expedida con anterioridad.

El principio de legalidad tributaria se dimensiona en el diverso de reserva de ley que puede ser absoluto o relativo.

Absoluto cuando una determinada materia queda limitada en forma exclusiva en la ley, no puede ser regulada a través de otras formas legales; el relativo es más flexible porque permite que otras fuentes también regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, a condición de que la ley determine, de modo expreso, las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse por ser su materia y origen.²⁶

Podemos ver que la reserva de ley absoluta implica que la totalidad de la materia acotada debe venir prevista de manera exclusiva en una la ley, y mientras que la relativa “exige la presencia de la ley pero sólo para poder determinar los elementos fundamentales o básicos o bien, lo que constituirá la prestación ahí establecida, de modo que está permitido que el Ejecutivo integre o desarrolle extensivamente los restantes elementos (Venegas, 2012).

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2008, 12 de mayo). Acción de inconstitucionalidad 29/2008. (José Fernando Franco González Salas, M. P.).

<https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=97026>

²⁶ *Ibid.*

La Corte entiende que la Constitución contiene estos dos principios, pues por un lado, es relativa tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, ya que ante el impedimento práctico de la ley de regular por sí sola la materia reservada puede dejar los aspectos aplicativos y complementarios en normas inferiores a la ley, siempre que aquella determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, porque la norma secundaria no puede integrar o desarrollar un elemento esencial de la contribución que no haya sido definido ya por la ley misma; y también es absoluta porque en los elementos como el objeto y los sujetos, no pueden desarrollarse en la legislación secundaria, sino sólo en la ley (Acción de inconstitucionalidad 29/2008).

El principio de legalidad, regula que la actuación de la autoridad fiscal esté previamente establecida en las leyes. Pero una segunda acepción nos lleva a la idea que el gobernado está obligado a cumplir sólo lo que la ley, expedida con anterioridad a la realización de la hipótesis normativa, establezca. Esto significa entonces que, en este último sentido, todas las contribuciones, con sus elementos que ya se han estudiado, deben estar contenidos en una ley.

A su vez, siguiendo un razonamiento lógico, para el análisis del principio de legalidad, implica que toda contribución, para que constitucionalmente sea válida, deberá estar contenida en la Ley de Ingresos, pues es el instrumento legal para establecer con detalle los conceptos por los que se obtendrán recursos para el sostén del Estado. Así, aquella contribución que no estuviera prevista en una ley, no podría ser considerada constitucionalmente válida, porque no está dispuesta en una ley, a pesar que sí se contenga en una norma secundaria. Esto se sustenta en la idea que, las contribuciones aunque no tienen vigencia, su cobro sí está presupuestado anualmente, esto es, las cantidades que se cobrarán por contribuciones sí son anuales, aunque la norma que contenga los elementos del tributo no tengan vigencia. De esa forma, se sigue que, no podrá obtenerse aquel recurso que no esté en la Ley de Ingresos, a pesar que haya una norma secundaria que regule sus elementos atemporales.

Esto es así porque el principio de legalidad sirve como bastión de la limitación del poder público y como “escudo protector de la esfera de derechos de los particulares” (Arrijo, 1999). Ello, evita abusos o arbitrariedades que no son acordes a la Constitución y que violan los principios en ella establecidos. Así, la ley, en sentido amplio, otorga seguridad jurídica al gobernado respecto a qué conceptos integrarán los ingresos públicos y, a su vez, este principio otorga al Estado, sea en su función legislativa mediante el Congreso de la Unión

al expedir leyes, o a la autoridad fiscal en sus facultades de comprobación, de legalidad de los actos, al estar previamente establecidas los ingresos por contribuciones, y el desarrollo de los elementos de las mismas en la legislación secundaria.

En consecuencia, el principio de legalidad tributaria sirve a la función de balanza justa y adecuada en el equilibrio de los sujetos de la relación tributaria, esto es, el activo en su función exactora, y el pasivo, en su función de pagador, logrando una relación equitativa en lo que respecta a qué le corresponde a cada parte.

Este principio tiene su origen directo en el derecho romano, en la máxima de sumo conocida *nullum poena sine lege*, que luego se aplicó al ámbito fiscal *nullum tributum sine lege*.

La cual establece que no puede haber una contribución exigible para el gobernado si ésta no se prevé en una norma. En nuestro caso, hemos mencionado que de la Constitución se desprende la obligación del legislador de establecer las contribuciones en dos formas, la primera en términos cuantitativos, esto es, cuánto será la recaudación en un ejercicio determinado a través de la Ley de Ingresos de la Federación, y en términos cualitativos, esto es, a través de las normas secundarias que prevén todos los elementos del tributo.

Aún desde la 5ª época de nuestro máximo tribunal, se dejaba claro que este principio de legalidad no permitía arbitrariedades y representaba garantía al gobernado. Lo estableció así en dos tesis casi idénticas:

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL.

Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la **necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley**, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en **los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades**

exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

[...], **se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley**, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente **que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular**, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. [...]

Énfasis añadido.

De manera que, el principio de legalidad tributaria alcanza tanto a gobernados –respecto a su seguridad jurídica de la causación y pago de contribuciones –como a las autoridades en lo que concierne a su actuación –lo que puede y no puede hacer –.

5.II Doctrina

Eusebio González, mencionado por Venegas (2012), afirma que

En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuesto por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción (p. 48).

Como ya se ha mencionado anteriormente, este principio también previsto en la Constitución, protege a los gobernados de arbitrariedades, pues no hay gravámenes sin una ley formal y material que los establezca. Así:

Las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos, en leyes que cumplan con las características materiales de ser generales, abstractas, obligatorias o imperativas, y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previsto en la Constitución (Venegas, 2012, p. 48).

Esto implica que en la ley esté la relación jurídica tributaria desarrollada a través de todos sus elementos, con precisión y sin vaguedad, para que haya seguridad jurídica.

La misma autora hace desprender de este principio tres enunciados:

1. Que sea una ley formalmente emanada del Congreso la que establezca la contribución.
2. Que la disposición que la establezca reúna las características materiales inherentes a toda creación normativa.
3. Que la ley entendida en su aspecto formal como material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución.

Por su parte, Carrasco (2017) hace una diferencia entre legalidad tributaria y seguridad jurídica. Para la primera, establece²⁷ que “consiste en que ninguna autoridad fiscal puede

²⁷ CARRASCO Iriarte, Hugo. (2017). *Derecho Fiscal I*. IURE.

emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite” (p. 31).

Por otra parte, el principio de seguridad jurídica, al relacionarlo en la materia tributaria, asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

5.III Precedentes judiciales

Una vez determinada la noción que los capitales constitutivos deben respetar los principios constitucionales, se analizan los precedentes respecto a la legalidad de las contribuciones.

En principio, todos los elementos de un tributo deben estar expresamente en la ley, conforme a diversas jurisprudencias que analizan este principio de diversas maneras y en diferentes contextos.

La primera de ellas es del rubro:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

IMPUESTOS, BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS. LA LEY DEBE SEÑALARLAS.

La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

La consecuencia de estos precedentes es que las contribuciones, además de respetar los principios constitucionales, también prevean las normas secundarias todos los elementos constitutivos de aquellas, para respetar la legalidad y los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

5.IV Ley de Ingresos

Las funciones del Estado requieren erogaciones, como ya se ha visto, por lo que surge la pregunta, ¿cómo obtener esos recursos necesarios? La respuesta la da el derecho financiero, como rama del derecho administrativo. Los recursos pecuniarios son necesarios para realizar aquellas funciones estatales. Así, la forma utilizada antaño y hogaño es mediante el sacrificio patrimonial de los gobernados. Y para ello, para que sea legítimo, desde luego debe haber leyes que emanen de la Constitución para que se establezcan los mecanismos de obtener estos recursos. De otra manera, el Estado sería abusivo al quedar a su leal discreción la forma de obtener ingresos.

En nuestro Estado Mexicano dos son las formas en que el Estado incrementa las arcas públicas, a través del derecho privado y del derecho público. No es objeto de este apartado una amplia explicación, sólo mencionar que el derecho privado permite al Estado ser un sujeto más de una relación jurídica, esto es, ser igual ante cualquier gobernado, sea en derecho civil o mercantil. Por ejemplo, la participación estatal en sociedades mercantiles que le permiten obtener dividendos, o bien, cuando realiza contratos por su calidad comercial.

No obstante lo anterior, los ingresos que más volumen representan al Estado son los ingresos públicos. Y éstos a su vez, representan ese sacrificio patrimonial del gobernado. Estos ingresos pueden considerarse en dos clasificaciones, la constitucional que los divide en federales, locales (o estatales) y municipales, conforme al artículo 31 fracción IV; y la doctrinal, que los divide en ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros los que establece la Ley de Ingresos, y los segundos aquellos que lleguen a obtenerse excepcionalmente para enfrentar una situación no prevista (Martínez, 2012). Aunque cabe mencionar que en ésta última acepción, también se consideran los empréstitos, multas, emisión de moneda, etc.

La Ley de Ingresos puede definirse como el documento legal donde se detallan las contribuciones y los demás ingresos que el Estado va a obtener en el período previsto por la misma ley, caracterizada por tener desglosados los conceptos y cantidades que serán percibidos (Venegas, 2012). De esta forma, la Ley de Ingresos tiene una vigencia anual, que coincide con el ejercicio fiscal, esto es, del 1 de enero al 31 de diciembre. Además, el artículo 74, fracción IV constitucional establece la obligación del Ejecutivo Federal de enviar

cada año el llamado paquete económico, que contiene a su vez, la propuesta –o iniciativa de la –Ley de Ingresos.

La Secretaría de Gobernación, a través de su portal de internet, también ofrece un concepto, al establecer que es un

Ordenamiento jurídico propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo que contiene los conceptos bajo los cuales se podrán captar los recursos financieros que permitan cubrir los gastos de la federación durante un ejercicio fiscal. Los ingresos públicos se dividen en dos grandes rubros: I) los ingresos ordinarios, que son recaudados en forma regular por el Estado, tales como: los impuestos; los derechos; los ingresos por la venta de bienes y servicios de los organismos y empresas paraestatales, etc.; y, II) los ingresos extraordinarios, que son recursos que no se obtienen de manera regular por parte del Estado, tales como la enajenación de bienes nacionales, contratación de créditos externos e internos (empréstitos) o emisión de moneda por parte del Banco de México. Este ordenamiento tiene vigencia de un año, a partir del primero de enero hasta el 31 de diciembre, y debe presentarse ante el Congreso de la Unión a más tardar el 8 de septiembre de cada año anterior a su vigencia.²⁸

De manera que, la Ley de Ingresos, ya cuando es aprobada por el Congreso, se convierte en el instrumento legal que permite al Estado obtener legítimamente los recursos económicos necesarios para cumplir sus funciones.

²⁸ Secretaría de Gobernación. <http://sil.gobnacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=146>

5.IV.I Naturaleza y características

El fundamento constitucional de la Ley de Ingresos lo encontramos en el artículo 74, fracción IV. Este artículo en concreto establece las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados. Para efectos del análisis, se transcribe dicha fracción:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

[...]

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

No podrá haber partidas secretas en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo

suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

[...]"

Al ser un instrumento normativo para el derecho financiero, y legitimar los ingresos que tendrá el Estado, la Ley de Ingresos está dotada en todo el texto constitucional, de características importantes, que otros autores, como Martínez (2012) los asimilan a principios, usando los términos indistintamente. Y en ese sentido, el autor citado establece los siguientes:

- a) Anualidad: tiene vigencia durante el año fiscal correspondiente al calendario.
- b) No reconducción: no es posible que continúe en vigor la ley anterior si la nueva no se ha aprobado, promulgado y publicado.
- c) Revalidación: de la vigencia de las leyes fiscales que establecen los tributos que recaudará el estado.
- d) Precisión: en virtud de que cualquier impuesto o ingreso no incluido en la ley tampoco podrá ser recaudado, sin importar que la omisión sea voluntaria o involuntaria.
- e) Catalogación: en el inventario de rubros por obtener en el año de su vigencia.
- f) Previsibilidad: ya que establece las cantidades estimadas que obtendrá de cada concepto la hacienda pública (p. 71)

Al ser una Ley, la de Ingresos desde luego debe ser acorde a la Constitución.

El principio de anualidad presupuestaria –o simplemente anualidad – es aplicable a las leyes de naturaleza presupuestal, esto es, en nuestro ordenamiento jurídico, tanto al Presupuesto de Egresos como a la Ley de Ingresos. Esto significa que cada año debe expedirse una Ley de Ingresos para el año fiscal en concreto de que se trate, acorde al principio de no reconducción. Ahora bien, del artículo Constitucional vemos que antes de aprobarse y expedirse esta ley, es una iniciativa del Ejecutivo federal, donde se prevén todas las contribuciones que cubrirán las erogaciones previstas en el Presupuesto que se aprobará. Esto lo vemos implícitamente en el primer párrafo al establecer: “[...] Aprobar

*anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, **una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.***” Énfasis añadido.

Así, las contribuciones que habrán de recaudarse mediante las diferentes leyes secundarias, deben estar previstas en unidades monetarias en la Ley de Ingresos, es decir, de todo rubro que se pretende obtener recursos debe estar previsto en la Ley de Ingresos. Es verdad que no hay restricción expresa a que pueda recaudarse algún recurso que no esté en la Ley de Ingresos, pero en una interpretación a contrario sensu, lo que no está previsto en la Ley de Ingresos significa que no se puede obtener para cubrir el Presupuesto de Egresos. Lo que nos lleva a la conclusión que sólo lo que está previsto en la ley puede recaudarse, y lo que no está previsto en la Ley de Ingresos, el Estado no puede recabarlo por ningún medio, pues estaría obteniendo recursos de manera ilegal.

Incluso, en la citada fracción no se prevé la modificación de esta Ley de Ingreso en algún momento del año, lo mismo que con el Presupuesto de Egresos. De ahí la importancia de que estas iniciativas del Ejecutivo, y luego la discusión y modificación que pudieran hacer las cámaras del Congreso, deben hacerse con el mayor cuidado y responsabilidad posibles antes de su aprobación.

Para apoyar lo anterior, tenemos dos pronunciamientos del Poder Judicial, uno de la sexta época, en el año 1959, que nos orienta respecto a la Ley de Ingresos y su naturaleza.

IMPUESTOS, CARACTER DE LAS LEYES SOBRE.

Aun cuando las leyes de ingresos tanto de la Federación como de los Estados y de los Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales relativas, tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.

Esta tesis, aunque aislada y atendiendo a otro tema en particular, nos arroja luz respecto a la Ley de Ingresos.

En primer lugar, está claro que anualidad es un principio inviolable para esta ley, tanto en su ámbito local como federal. En segundo lugar, deja claro que las contribuciones, en abstracto, previstas en sus leyes secundarias, son atemporales, es decir, no deben estarse renovando o reexpidiendo cada año, lo cual resultaría ocioso. En tercer lugar, y es lo que más nos interesa es que da una definición, no muy extensa, pero definición finalmente, de la Ley de Ingresos, aunque no se refiere específicamente a la Federal, al establecer que no es sino un catálogo de gravámenes tributarios, esto es, los rubros de los que se prevé obtener ingresos. Este catálogo es limitado, en relación a que debe estar especificado cada rubro que lo conforma. No permite la idea de que los ingresos puedan obtenerse de otra forma que no esté prevista en ese catálogo.

El otro análisis data de 1945, aún más antigua que la anterior. En ella se estableció lo siguiente:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está además minuciosamente reglamentado, en su aspecto formal, por diversos conceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante los periodos que la misma abarca, por tanto, la arbitrariedad de la imposición o la imprevisión en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente fuera del régimen constitucional, sea cual fuere el pretexto con que se pretendan justificar.

Se reafirma lo que ya analizamos respecto al principio de legalidad, pero aquí se le da una nueva dimensión, o cuando menos, un aspecto relevante para nuestro análisis, pues

establece que la consumación de aquel principio se ve en su aspecto formal a través de la entonces Ley General de Ingresos, que hoy podemos equiparar a la Ley de Ingresos de la Federación.

La cuestión en pugna es que puede haber decretos y expediciones de ordenamientos que pretendan recaudar aun cuando no están previstos en la Ley de Ingresos. En ese caso, conforme a esta tesis, dichas contribuciones son inconstitucionales. Esto es importante porque se establecen puntos fundamentales para nuestro sistema jurídico. El primero de ellos es que la arbitrariedad se combate con leyes, esto es, con el principio y derecho humano de la seguridad jurídica, que también ya hemos mencionado. Un concepto previsto en la Ley de Ingresos expulsa cualquier imprevisibilidad a que el Estado podría recurrir con tal de recaudar. Esto es así porque una ley prevé la actuación de la autoridad y a su vez, los conceptos que conformarán los ingresos de que podrá allegarse para cumplir sus funciones. En segundo lugar, y como derivación del primero, una contribución, sea cual fuere, impuesto, derecho, contribución de mejora o aportaciones de seguridad social, no puede ser válido constitucionalmente si no está previsto en una ley. Esto significa que cualquier rubro, lo repetimos, debe estar en la Ley de Ingresos de un ejercicio determinado para su validez en cuanto a su obtención, sin importar el fin que tenga la contribución o ingreso que no esté en la Ley citada.

6. Análisis constitucional de los capitales constitutivos

En este capítulo se desarrollan los principios constitucionales mencionados en el capítulo anterior, pero con la aplicación concreta a los capitales constitutivos. Es decir, la determinación y cobro de los capitales constitutivos, ¿respeta el principio de proporcionalidad? ¿De equidad? Y con ello se analiza minuciosamente la Ley de Ingresos en referencia a si el principio de legalidad puede verse materializado en la norma secundaria del año 2022.

Este análisis conduce a la determinación fundamentada del cumplimiento o no de la constitucionalidad requerida para los capitales constitutivos, puesto que, de ello dependerá si hay posibilidad de éxito en una hipotética defensa por parte de los patrones, a la luz de los derechos humanos reconocidos en nuestra constitución y si hay oportunidad de mejorar la legislación actual para proteger mejor los derechos de todas las personas, tanto trabajadores como patrones.

6.I Principios constitucionales aplicables

6.I.I Proporcionalidad

Ahora bien, la proporcionalidad también debe respetarse en la determinación de estos capitales constitutivos.

Hemos determinado ya que, en su análisis de elementos, los capitales no son contribuciones, pero por disposición legal y a través de jurisprudencia, se califican como tales. La proporcionalidad atiende a la idea que la contribución debe ser acorde a la capacidad contributiva. Esto es, no debe anular la base de la riqueza sobre la cual se calcula. Así se establece en la siguiente tesis:

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCIÓN PECULIAR.

Esta Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente que para establecer la proporcionalidad de las contribuciones debe atenderse a la naturaleza de cada una operando criterios diferentes respecto de los impuestos, los derechos y otro tipo de gravámenes. Tratándose de aportaciones de seguridad social, debe establecerse que no basta atender al “beneficio obtenido” pues ello desvirtuaría el propósito de solidaridad social que abrigó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de que se estableciera un sistema de salud y seguridad general que protegiera a las clases económicas más desfavorecidas. La visión que apoyó la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, no fue impulsada por el liberalismo de corte individualista que caracteriza a otros sistemas, sino dentro del contexto social que identificó a la Constitución de 1917. Lo anterior permite concluir que, para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender,

en un aspecto, a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad.

Los capitales constitutivos, como veremos, han sido analizados ya por los tribunales y la Corte respecto a este principio. El primero de ellos fue mediante un amparo directo que dio origen a la siguiente tesis aislada.

CAPITALES CONSTITUTIVOS. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD.

Tratándose de los capitales constitutivos previstos por los artículos 77 y 79 de la Ley del Seguro Social, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que al tener el carácter de contribuciones, deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, de acuerdo con su naturaleza específica, según se establece en la tesis de jurisprudencia P./J. 38/97, de rubro "SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA."; consecuentemente, dado que el fincamiento de los capitales constitutivos tiene su origen en una conducta omisiva del patrón de asegurar a sus trabajadores antes de sucedido un riesgo de trabajo o bien, de presentar los correspondientes avisos de modificación salarial, después de sucedido dicho evento, dada su naturaleza, **para cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria los capitales constitutivos deben atender a las**

características de los gastos ocasionados por los riesgos que sufren los trabajadores, como aquellos elementos cuya relación permite el análisis de los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, aplicados específicamente a este tipo de contribuciones. Debiéndose establecer como criterio general que la proporcionalidad se determina por la **razonable correlación o avenencia entre dichos gastos erogados por el Instituto Mexicano del Seguro Social con motivo de riesgos laborales ocurridos a trabajadores que fueron inscritos con posterioridad al momento en que ocurrió el accidente y el monto de los capitales constitutivos.**

Énfasis añadido.

En primer lugar, de esa tesis se desprende que la Corte ya ha otorgado el carácter de contribuciones a los capitales constitutivos, aunque distintos de los previstos en el ya citado artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. En segundo lugar, la proporcionalidad, al atender a la capacidad contributiva del patrón, no puede, en ningún caso, ser determinado el capital constitutivo de modo que resulte una cantidad líquida que nulifique el patrimonio de aquél, es decir, todos los gastos erogados que conforman la base del capital deben ser los que efectivamente se hayan realizado para atender al trabajador no inscrito al momento del siniestro o riesgo de trabajo. Esto es, esa suma de los conceptos erogados debe ser acorde a la realidad. Los capitales constitutivos no son una “fuente” más de ingresos para el Instituto, sino es una “reposición” del gasto que ya realizó en atención al trabajador, con lo cual se garantiza su derecho a la salud. Pero los capitales constitutivos no pueden ser determinados arbitrariamente, de ahí que, para cumplir esta proporcionalidad se atiendan exclusivamente a los gastos erogados, con su correspondiente comprobación, desde luego, para fincarle al patrón y ese recurso sea restituido al patrimonio del Instituto.

Ahora bien, esa capacidad contributiva del patrón puede no ser acorde al capital, porque, ¿qué sucedería en el caso que los gastos erogados fueran en suma mayores a lo que el patrón puede pagar? Se genera el riesgo que el patrón sea insolvente para cubrir la totalidad del capital constitutivo determinado. De ahí pues, que deba haber una regulación más

estricta de la forma en cuanto a los montos de los conceptos que conforman la base del capital constitutivo.

No obstante lo anterior, para mayor profundidad se comenta el precedente citado en la anterior tesis, esto es, la jurisprudencia nacida de la contradicción de tesis 7/96, mencionada en el apartado 3.V *Jurisprudencia P./J.* 38/97 de esta tesis.

En primer lugar, uno de los criterios comunes contendientes establecía que los capitales constitutivos no son contribuciones, no están sujetos a los principios constitucionales tributarios, no se relacionan con el gasto público –pues son un reintegro al Instituto –y más bien son sanciones a los patrones omisos.

El otro criterio fue que sí debían respetar los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV, pues el darle facultad de cobrar al Instituto los capitales por haber avisado el patrón la inscripción con posterioridad al accidente aun dentro del plazo legal (5 días), es inequitativo.

La solución es que sí deben respetarse los principios del artículo 31, fracción IV constitucional, por lo que queda más que claro que los capitales deben ser proporcionales, aunque estén previstos en una ley secundaria.

6.I.II Equidad

La equidad, como hemos visto, es un principio constitucional, y al ser los capitales constitutivos contribuciones por vía jurisprudencia, debe respetarse. De esta manera, y con el marco conceptual de este principio, analizaremos de qué forma se cumple este principio en la determinación y cobro de los capitales constitutivos.

Analizaremos dos pronunciamientos. El primero de ellos es la ejecutoria de la jurisprudencia P./J. 38/97.

En ella vemos que la equidad tributaria no se ve menoscaba por la determinación de los capitales constitutivos. La obligación del patrón de inscribir a sus trabajadores no se ve “postergada” en los cinco días que prevé la propia ley del seguro en tratándose de los accidentes de trabajo. Esto es, no puede llevarse al absurdo esta disposición al pretender que el Instituto soporte él sólo, castigando su patrimonio, todos los gastos que se erogan en la integración de los capitales constitutivos ocasionados por los riesgos laborales que sufre el trabajador no inscrito al momento de ocurrir aquellos. No puede decirse que esta norma atiende a la mera afiliación del trabajador hecha dentro del plazo legal, pues eso significaría simplificar el fondo de la misma. Al contrario, lo que atiende la norma es que el capital se determine cuando la afiliación se haga efectiva después de ocurrido el siniestro, con la finalidad de proteger al trabajador no importa el momento en que formalmente sea afiliado al Instituto.

Concluye la ejecutoria que no resulta inequitativo, porque el tratamiento a todos los patrones es el mismo, que inscribían a sus trabajadores después de que acontezca el riesgo laboral, a pesar que la afiliación se haga dentro de los cinco días permitidos.

Tampoco resultaría válido afirmar que los capitales son inequitativos porque se determinan a pesar de que se paguen puntualmente las cuotas obrero-patronales correspondientes a los períodos, pues sería intentar lo mismo que la afiliación, “justificar” la tardanza de la inscripción frente al accidente o siniestro.

La Segunda Sala de la Suprema Corte, en la contradicción de tesis 13/2009 abordó este asunto, que analizaremos a detalle en su ejecutoria.

En este asunto se analizó la posible inconstitucionalidad del artículo 77, párrafo cuarto, de la Ley del Seguro Social. Los criterios contendientes fueron del Primer Tribunal Colegiado

del Décimo Segundo Circuito y de Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

En el primero de ellos, se alegaba la inconstitucionalidad por violación al principio de equidad, ya que establece dicho párrafo que se aplicará el capital constitutivo por riesgo de trabajo, “aun cuando los avisos de alta o modificación salarial hubiesen sido entregados al Instituto Mexicano del Seguro Social con posterioridad al siniestro, no obstante que dichos avisos afiliatorios se presenten oportunamente en los plazos de ley, lo que no sucede” continúa el concepto de violación “respecto de seguro de enfermedad y maternidad, no obstante que se trata de situaciones y sujetos iguales.”

El citado artículo 77, establecía en ese año lo siguiente:

“El patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciera, deberá enterar al instituto, en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente ley, sin perjuicio de que el instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar.

La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los trabajadores asegurados o sus beneficiarios tuvieran derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar las prestaciones correspondientes señaladas en la ley.

Esta regla se aplicará tratándose de recaídas por riesgos de trabajo, con el mismo patrón con el que ocurrió el riesgo o con otro distinto.

Los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aun

cuando los hubiese presentado dentro de los plazos que señalan los artículos 15, fracción I y 34, fracciones I a III, de este ordenamiento legal.

El instituto determinará el monto de los capitales constitutivos y los hará efectivos, en la forma y términos previstos en esta ley y sus reglamentos.

En relación con lo anterior, el artículo 88 de la misma ley señala:

Artículo 88. El patrón es responsable de los daños y perjuicios que se causaren al asegurado, a sus familiares derechohabientes o al instituto, cuando por incumplimiento de la obligación de inscribirlo o de avisar los salarios efectivos o los cambios de éstos, no pudieran otorgarse las prestaciones en especie y en dinero del seguro de enfermedades y maternidad, o bien cuando el subsidio a que tuvieran derecho se viera disminuido en su cuantía.

El instituto, se subrogará en los derechos de los derechohabientes y concederá las prestaciones mencionadas en el párrafo anterior. En este caso, el patrón enterará al instituto el importe de los capitales constitutivos. Dicho importe será deducible del monto de las cuotas obrero patronales omitidas hasta esa fecha que correspondan al seguro de enfermedades y maternidad, del trabajador de que se trate.

No procederá la determinación del capital constitutivo, cuando el instituto otorgue a los derechohabientes las prestaciones en especie y en dinero a que tengan derecho, siempre y cuando los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, hubiesen sido entregados al instituto dentro de los plazos que señalan los artículos 15, fracción I y 34 de esta ley.

El tribunal concluye que sí se viola el principio de equidad, porque dispensa a los patrones de pagar los capitales constitutivos en tratándose de riesgos de enfermedad y maternidad, no así de riesgos de trabajo.

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por su parte, estableció en su criterio:

En relación a los capitales constitutivos, se considera (sic) éstos deben respetar la garantía de equidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, toda vez que tales conceptos reúnen las siguientes características que debe reunir toda relación tributaria:

1) El sujeto activo de la relación es siempre el Estado o un ente público autorizado por éste.

2) La obligación tributaria es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado, o sea, de carácter imperativa (sic) a cargo del individuo que se coloque en la hipótesis normativa que da lugar a la causación del tributo.

Pues bien, se considera que los capitales constitutivos tienen el carácter de contribuciones, las cuales deben sujetarse a las directrices que determinan cada una de las garantías tributarias consagradas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Ello así resulta, en virtud de que el sujeto activo de tal relación tributaria le (sic) reviste (sic) al Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo creado por el Estado mexicano para cumplir con las finalidades del servicio público en materia de seguridad social.

De la misma forma, porque el Estado por medio de la legislación impone a los soberanos (sic) la obligación de enterar capitales constitutivos cuando se ubiquen en la hipótesis normativa del hecho imponible, sin que exista la disyuntiva de los

sujetos obligados a no acogerse a tal obligación. Es decir, si acontece un accidente de trabajo, sin que el patrón haya inscrito al trabajador afectado a dicho instituto, no tiene otra opción más que afrontar los capitales constitutivos que se devenguen.

También se materializa la característica de que la obligación de pagar capitales constitutivos se remonta (sic) en un acto formal y materialmente legislativo, como lo es la Ley del Seguro Social.

Sobre el particular, tiene aplicación la jurisprudencia P./J. 38/97, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 100, Tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, la cual dice lo siguiente:

‘SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFIC

De esta forma, concluye el tribunal que no se viola la equidad tributaria porque en el ramo de riesgos de trabajo, el patrón sí es responsable de lo que acontezca en el futuro, por ser previsibles aquellos mediante el aseguramiento con el salario real. Mientras que las de enfermedad y maternidad no son responsabilidad del patrón, por ser imprevisibles, no es responsable directo de la enfermedad o del embarazo de sus trabajadores, por lo que se le exime de capitales constitutivos si avisa de dicho siniestro dentro del plazo del artículo 15, f. I y 34 LSS. Esta dispensa se refiere a cuestiones completamente diferentes al ramo de riesgos de trabajo.

En su resolución, las consideraciones de la Sala fueron las siguientes:

De acuerdo con el artículo 123, apartado A, fracción XIV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los empresarios serán responsables de los

accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridos con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según aquéllos hayan traído como consecuencia la muerte o una incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen.

En la fracción XXIX del apartado y precepto citados se establece que la Ley del Seguro Social es de utilidad pública en tanto prevé los seguros de riesgo de trabajo, invalidez, vejez, vida, enfermedades, guarderías y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores.

En la Ley del Seguro Social el artículo 53 dispone que el patrón que haya asegurado a los trabajadores a su servicio contra riesgos de trabajo quedará relevado, en los términos señalados por la propia ley, del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por esta clase de riesgos establece la Ley Federal del Trabajo.

De ahí que cuando el patrón obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciere o los inscriba con un salario inferior al percibido, en caso de que éstos ocurran, deberá pagar al Instituto Mexicano del Seguro Social lo que se denomina "capitales constitutivos", que consisten en los importes de todas las prestaciones en dinero y en especie que son a su cargo y que en todo caso prestará el instituto.

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 84 QUE ESTABLECE EL FINCAMIENTO DE CAPITALS CONSTITUTIVOS. El artículo 84 de la Ley del Seguro Social dispone, en su penúltimo párrafo, que: 'Los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso

liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aun cuando los hubiese presentado dentro de los cinco días a que se refiere el artículo 19 de este ordenamiento.'. De la transcripción anterior no se advierte que dicho dispositivo viole el principio de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por fincarse al patrón capitales constitutivos aun cuando haya inscrito al trabajador, dentro del término legal, ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, pues pretender que éste soporte, con cargo a su patrimonio, toda la serie de gastos que integran los capitales constitutivos, ocasionados con motivo de accidentes de trabajo ocurridos a trabajadores que fueron inscritos con posterioridad al momento en que ocurrió el siniestro, es desconocer que el sistema del Seguro Social en México opera sobre la base de los cálculos actuariales, como se expresa en la exposición de motivos de la ley que rige a ese instituto, y busca compensar y repartir las cargas económicas de sus costos entre un determinado número de empresas y de asegurados, de lo que se infiere que si este número aumenta y no así las cuotas de los beneficiados, surgirá un desequilibrio entre los servicios que tiene que prestar el instituto y los fondos con que cuenta para satisfacerlos. Es principio general común, tanto para el sistema del seguro privado voluntario, como para el seguro social obligatorio, la cobertura de un determinado riesgo y, en mérito a ello, puede afirmarse que no es concebible el inicio o existencia de un seguro después de ocurrido el siniestro, pues no se puede asegurar, para el futuro, un riesgo ya realizado. Por las razones anteriores, no se trata propiamente de una facultad establecida para el seguro privado, sino de una verdadera y real instancia del seguro y, para ello, en forma congruente con el resto de las disposiciones que consigna el artículo 84 citado, se establece en el penúltimo párrafo de dicho artículo, la obligación para los patrones de cubrir los capitales constitutivos fincados a su cargo, aun cuando hayan dado aviso de ingreso de sus trabajadores al seguro, dentro del

término de cinco días que para tal efecto fija el artículo 19 de la Ley del Seguro Social, si esto sucede con posterioridad a la fecha en que ocurrió el siniestro. De aquí se deriva que, si bien la obligación para los patrones consiste en asegurar dentro del término legal a sus trabajadores, si ello ocurre con posterioridad al siniestro, procederá el fincamiento del capital constitutivo, no porque el patrón no lo hubiera inscrito dentro del término legal, sino porque al hacerlo ya se había producido el siniestro y el seguro obtenido mediante la inscripción sólo puede afrontar los riesgos futuros, por lo que el precepto de referencia es constitucional.

La razón de que en ambos seguros se imponga al patrón la obligación de pagar los capitales constitutivos, cuando no ha inscrito a sus trabajadores, obedece, en el caso del seguro de riesgos de trabajo, a que el patrón es el responsable de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten, de acuerdo con lo señalado por el artículo 123, apartado A, fracción XIV, de la Constitución Federal; y tratándose de las enfermedades o maternidad, porque se trata de un seguro sustentado en la solidaridad social a fin de garantizar el derecho a la salud en términos de la fracción XXIX del artículo y apartado citados.

De ahí que ambos seguros formen parte del régimen obligatorio (artículo 11 de la Ley del Seguro Social), respecto del cual son sujetos de aseguramiento las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones (artículo 12).

[...] atendiendo a las cuotas que se deben pagar en los ramos de riesgos de trabajo y de enfermedades y maternidad, se observa que en el primero la cuota es a cargo del patrón, a diferencia del segundo en el cual los recursos necesarios se obtienen de las cuotas de los patrones, los trabajadores y de la contribución que hace el Estado.

En efecto, los conceptos que integran a los capitales constitutivos, esto es, las prestaciones que con motivo de un riesgo de trabajo se deben asignar al trabajador, son la asistencia médica, hospitalización, medicamentos y material de curación, servicios auxiliares de diagnóstico y de tratamiento, intervenciones quirúrgicas, aparatos y prótesis, gastos de traslado del trabajador accidentado y pago de viáticos, subsidios y, en su caso, los gastos de funeral; a diferencia del ramo de enfermedades y maternidad en el que, por regla general, sólo se otorgan asistencia médico quirúrgica, farmacéutica y hospitalaria.

Con este precedente, se establece que los capitales constitutivos no violan el principio de equidad, porque se impone a quienes actualizan las conductas indefectiblemente, y no importando el tipo de ramo al que pertenezca el patrón, pues la teleología de dichos capitales es asegurar que el trabajador reciba la atención aun cuando no esté inscrito al momento del siniestro o accidente, y que dichos gastos serán reembolsados con posterioridad al Instituto.

6.I.III Legalidad respecto de Ley de Ingresos

Previo a que analicemos concretamente el principio de legalidad en los capitales constitutivos, mencionaremos una tesis que pareciera refutar lo que se ha venido sosteniendo, es decir, una tesis que permite que las contribuciones se cobren, a pesar que no estén previstas en una Ley de Ingresos. La tesis es la siguiente:

**CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE
CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS,
DERECHOS O CONTRIBUCION ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN
AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE
INGRESOS DE ESE AÑO.**

De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente (artículo 65, fracción II, de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la ley de ingresos respectiva, una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la ley de ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades

previstas por el presupuesto de egresos no es indispensable que se prevea en la ley de ingresos, constitucionalmente hasta que esté en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aun sin estar enumerada en la ley de ingresos de ese año. No hay precepto constitucional que se refiera a una "ley de ingresos" ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que señalan las leyes (en plural) por lo cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos.

Bien, esta tesis no refuta la hipótesis de que las contribuciones, para ser constitucionalmente válidas, deben estar previstas en Ley de Ingreso. Primero porque la Constitución sí hace mención a la Ley de Ingresos, por lo que las leyes federales secundarias deben ajustarse a ésta en los ingresos que obtendrá el Estado, de manera que, aunque es jurisprudencia, fue previa a la reforma al artículo 74, f. IV, párrafos 2 y 3, reformado en 1982, 1933 y 2004. Esta jurisprudencia tendría plena aplicación en el texto original de la Constitución, pues en aquella se establecía *"IV.- Aprobar el presupuesto anual de gastos discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir aquel [...]"* donde evidentemente no se hacía referencia alguna a "Ley de Ingresos", sin embargo, la redacción actual hace inaplicable esta jurisprudencia en lo que respecta a la inclusión de las contribuciones en la Ley de Ingresos.

El Poder Judicial a lo largo de los años ha establecido ciertos criterios, que hoy no son jurisprudencia, pero es menester transcribir –por razones de su riqueza interpretativa –que muestran lucidez y orientación en el tema. Por ejemplo, el razonamiento del Ministro Manuel Yáñez Ruiz, en un asunto de 1994, en que se llegó a la conclusión que los capitales constitutivos no son contribuciones, y no tienen por qué determinarse conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución –criterio que tampoco es aplicable actualmente, pero el razonamiento en concreto es importante. Se establece qué relación tienen con la Ley de Ingresos de la Federación las contribuciones. Argumentaba lo siguiente:

Yo estimo que en realidad, al contrario de la opinión del quejoso del amparo, y al contrario de lo que opina el Juez de Distrito, y también, en parte de lo que dice la ponencia, que aquí, no se trata en realidad de una prestación fiscal que pudiera catalogarse de los tipos que establece el Código Fiscal de la Federación antiguamente en vigor, dividiéndoles en Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamientos. Baso mi posición en que la Ley de Ingresos de la Federación para el corriente año, e igual pudiéramos decir de las Leyes de Ingresos Federales de años anteriores, si la leemos detenidamente, nos encontraremos con que el artículo 1º., está estableciendo la clasificación de los distintos ingresos del Gobierno Federal, y llega a la fracción XIII, que es la última de los impuestos, y dice: “Impuesto sobre las erogaciones por la remuneración del trabajo personal prestado bajo la dirección y de dependencia de un patrón”, y la fracción XIV, habla de “Cuotas para el Seguro Social”, las que no están comprendidas dentro de la clasificación de “Impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.” Otras veces ha dicho: Aportaciones al Seguro Social; y después enumera todos los derechos, todos los productos y todos los aprovechamientos, tampoco los cataloga dentro de esas formas. Es cierto que el artículo 14 habla de organismos descentralizados y de las empresas propiedad del Gobierno Federal, que concentra los ingresos que perciben, cualquiera que sea el concepto que los origine, en la Tesorería de la Federación, en la forma y términos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público disponga, y les serán aplicables en lo conducente, las normas contenidas en el artículo anterior. **Pero lo importante de este artículo es que dice: lo dispuestos en este artículo se aplicará de inmediato a los siguientes organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal, y entre ellos figura el Instituto Mexicano del Seguro Social y los ingresos también del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.** Para mí, al contrario de la opinión del quejoso del amparo y lo que dice el Juez de Distrito, este ingreso [los capitales constitutivos] **no toma nacimiento en la fracción VII del artículo 73**, que dice que el Congreso tiene facultades para establecer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Para mí, **el origen, el fundamento de estas prestaciones, que la ley cataloga como aportaciones del Seguro Social, tiene su origen en las disposiciones del artículo 123 Constitucional en sus fracciones XIV y XXIX.** Efectivamente, en la fracción XIV se establece que los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo

y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, surgidas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten, por lo tanto los patrones deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. En la fracción XXIX, se establece que se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, y de enfermedades y accidentes y otras con fines análogos [...]

Énfasis añadido.

El criterio estima que los capitales constitutivos no son contribuciones, pues no vienen del artículo 73, sino más bien, son indemnizaciones o sanciones a los patrones, provenientes del artículo 123, por lo que se encuentran en el rubro de los ingresos de organismos descentralizados y empresas propiedad del gobierno, donde se encuentra el Instituto. En consecuencia, según este razonamiento del ministro los capitales constitutivos sí están previstos en la Ley de Ingresos.

Sin embargo, ya hemos establecido que los capitales constitutivos sí son contribuciones, por interpretación jurisprudencial, por lo que no pueden entenderse comprendidos en los ingresos que obtengan los organismos descentralizados y empresas propiedad del gobierno. De tal forma los capitales constitutivos deben estar expresamente previstos en los rubros de contribuciones, no en ingresos de otros organismos.

Establecido lo anterior, veremos si en la Ley de Ingresos del ejercicio 2022 están comprendidos los capitales constitutivos en el apartado de contribuciones.

Capítulo I
De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 10. En el ejercicio fiscal de 2022, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas en millones de pesos que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Ingreso Estimado
TOTAL	7,088,250.3
1. Impuestos	3,944,520.6
11. Impuestos Sobre los Ingresos:	2,073,493.5
01. Impuesto sobre la renta.	2,073,493.5
12. Impuestos Sobre el Patrimonio.	
13. Impuestos Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones:	1,731,129.6
01. Impuesto al valor agregado.	1,213,777.9
02. Impuesto especial sobre producción y servicios:	505,238.5
01. Combustibles automotrices:	318,136.2
01. Artículo 2o., fracción I, inciso D).	288,602.5
02. Artículo 2o.-A.	29,533.7
02. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	62,820.2
01. Bebidas alcohólicas.	20,169.2
02. Cervezas y bebidas refrescantes.	42,651.0
03. Tabacos labrados.	46,103.1
04. Juegos con apuestas y sorteos.	2,710.7
05. Redes públicas de telecomunicaciones.	7,228.9
06. Bebidas energizantes.	205.3
07. Bebidas saborizadas.	32,950.6
08. Alimentos no básicos con alta densidad calórica.	26,962.3
09. Plaguicidas.	1,996.8
10. Combustibles fósiles.	6,124.6
03. Impuesto sobre automóviles nuevos.	12,113.2
14. Impuestos al Comercio Exterior:	72,939.5
01. Impuestos al comercio exterior:	72,939.5
01. A la importación.	72,939.5
02. A la exportación.	0.0
15. Impuestos Sobre Nóminas y Asimilables.	
16. Impuestos Ecológicos.	
17. Accesorios de impuestos:	59,342.4
01. Accesorios de impuestos.	59,342.4
18. Otros impuestos:	7,458.8
01. Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.	7,458.8
02. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de	0.0

interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

19.	Impuestos no comprendidos en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago.	156.8
2.	Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social	411,852.5
21.	Aportaciones para Fondos de Vivienda.	0.0
01.	Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
22.	Cuotas para la Seguridad Social.	411,852.5
01.	Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	411,852.5
23.	Cuotas de Ahorro para el Retiro.	0.0
01.	Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.	0.0
24.	Otras Cuotas y Aportaciones para la Seguridad Social:	0.0
01.	Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
02.	Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
25.	Accesorios de Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social.	0.0
3.	Contribuciones de Mejoras	32.6
31.	Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas:	32.6
01.	Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	32.6
39.	Contribuciones de Mejoras no Comprendidas en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago.	0.0
4.	Derechos	47,193.5
41.	Derechos por el Uso, Goce, Aprovechamiento o Explotación de Bienes de Dominio Público:	39,855.7

01.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	332.7
02.	Secretaría de la Función Pública.	0.0
03.	Secretaría de Economía.	2,676.7
04.	Secretaría de Infraestructura, Comunicaciones y Transportes.	6,971.2
05.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	12,364.3
06.	Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural.	47.6
07.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.0
08.	Secretaría de Educación Pública.	0.0
09.	Instituto Federal de Telecomunicaciones.	17,462.8
10.	Secretaría de Cultura.	0.0
11.	Secretaría de Salud.	0.0
12.	Secretaría de Marina.	0.4
13.	Secretaría de Seguridad y Protección Ciudadana.	0.0
43.	Derechos por Prestación de Servicios:	7,337.8
01.	Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	7,337.8
01.	Secretaría de Gobernación.	51.4
02.	Secretaría de Relaciones Exteriores.	4,425.1
03.	Secretaría de la Defensa Nacional.	155.8
04.	Secretaría de Marina.	205.4
05.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	331.6
06.	Secretaría de la Función Pública.	0.0
07.	Secretaría de Energía.	0.2
08.	Secretaría de Economía.	15.5
09.	Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural.	40.8
10.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	859.8

11.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	86.5
01.	Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos.	0.0
02.	Otros.	86.5
12.	Secretaría de Educación Pública.	979.2
13.	Secretaría de Salud.	0.1
14.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	3.3
15.	Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano.	24.9
16.	Secretaría de Turismo.	0.0
17.	Instituto Federal de Telecomunicaciones.	45.3
18.	Comisión Nacional de Hidrocarburos.	0.0
19.	Comisión Reguladora de Energía.	0.1
20.	Comisión Federal de Competencia Económica.	0.0
21.	Secretaría de Cultura.	42.5
22.	Secretaría de Seguridad y Protección Ciudadana.	70.3
23.	Secretaría del Bienestar.	0.0
44.	Otros Derechos.	0.0
45.	Accesorios de Derechos.	0.0
49.	Derechos no Comprendidos en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago.	0.0

*Todas las capturas fueron hechas por nosotros de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal 2022.

Visto lo anterior, es claro que los capitales constitutivos no son parte del catálogo que la Ley de Ingresos prevé como fuentes de recursos públicos para el ejercicio 2022. Es decir, no se está cumpliendo el principio de legalidad con el cual es obligación del Estado establecer expresamente a los capitales constitutivos como contribuciones a obtener. En consecuencia, al no estar previstos en dicha Ley, la determinación y cobro de capitales constitutivos para el ejercicio 2022 es ilegal, y, en consecuencia, inconstitucional, conforme

a los precedentes ya analizados, a pesar de que la ley secundaria que los prevé –Ley del Seguro Social –sea constitucionalmente regular.

6.I.III.I Propuesta de inconstitucionalidad (medios de defensa)

Al concebirse el capital constitutivo como un crédito fiscal, el contribuyente afectado, en este caso el patrón, bajo los principios rectores de los derechos fundamentales de audiencia y acceso a la justicia plena tiene legalmente la posibilidad de defenderse si cuenta con elementos suficientes para ello, e instar de manera optativa el recurso de inconformidad, o en su caso, el juicio contencioso administrativo.

El recurso de inconformidad, deberá ser interpuesto dentro de los quince días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación, ante la misma autoridad que fincó el capital constitutivo, aunque en el consejo consultivo delegacional, aplicando supletoriamente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, que rigen al recurso de revocación.

Y el juicio contencioso, deberá presentarse ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dentro de los 30 días siguientes a que surta efectos su notificación.

Sin embargo, como en el presente caso se tilda de una potencial inconstitucionalidad del capital constitutivo, el medio de defensa idóneo para combatir dicha inconstitucionalidad sería el juicio de amparo, y consideramos que la situación actual de los capitales constitutivos apreciados como créditos fiscales, y como contribuciones, lo permite.

Por lo anterior, consideramos que se abre la posibilidad a los patrones de ampararse alegando violación al principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de modo que los jueces de distrito pueden llegar a la convicción que, con la jurisprudencia analizada, los capitales constitutivos son contribuciones y deben respetar los principios constitucionales. Así, es claro que los capitales constitutivos no están en la Ley de Ingresos, lo que deviene ilegal su determinación y cobro, y, en consecuencia, el amparo tiene altas posibilidades de ganarse.

Es por ello, que el concepto de violación podría quedar de la siguiente manera:

ÚNICO. Los capitales constitutivos son violatorios del derecho fundamental de legalidad, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se afirma lo anterior ya que los capitales constitutivos, son contribuciones, y por ende, deben respetar todos los principios aplicables a ellos, tal y como lo determinó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia que lleva por rubro **SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA.**

Dicha jurisprudencia determina que los capitales constitutivos no son contribuciones en el sentido que no están previstos en el Código Fiscal de la Federación, pero que ello no obsta para que, al igual que las contribuciones, se respeten los principios constitucionales.

De lo anterior, el principio de legalidad dispone que todas las contribuciones deben estar previstas en las leyes, dando seguridad jurídica al gobernado. Así, cualquier contribución – como los impuestos – debe estar expresamente en una ley de ingresos, como lo dispone el siguiente criterio:

IMPUESTOS, CARACTER DE LAS LEYES SOBRE.

Aun cuando las leyes de ingresos tanto de la Federación como de los Estados y de los Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales relativas, tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.

En consecuencia, toda contribución debe estar prevista en una Ley de Ingresos, y al ser los capitales constitutivos contribuciones de acuerdo a criterio jurisprudencial, los capitales constitutivos deben estar en la Ley de Ingresos del ejercicio que corresponda. Por lo tanto, la determinación y cobro del crédito X por concepto de capitales constitutivos es inconstitucional al violar el principio de legalidad previsto en el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución.

6.I.III.II Vacío interpretativo actual

Actualmente, en los meses que se hace esta investigación, no hay pronunciamiento por parte de los tribunales respecto a que los capitales constitutivos no están previstos en la Ley de Ingresos, y si esta circunstancia los torna inconstitucionales. Aunque ya hemos visto que por razonamientos lógicos, los capitales constitutivos son ilegales por violar este principio, hay vacío interpretativo de los tribunales, lo cual abre la posibilidad a que los patrones omisos puedan seguir impugnando la determinación y cobro de los capitales constitutivos por violación al artículo 31 fracción IV constitucional.

Este vacío interpretativo consideramos que en la medida de lo posible debe ser subsanado a través de la actividad legislativa, porque los tribunales se han pronunciado ya respecto a que los capitales constitutivos son contribuciones, y deben respetar los principios relativos a éstos, y no pueden pronunciarse sobre asuntos que no le son encomendados, por lo que, al día de hoy, le toca al Poder Legislativo subsanar esta deficiencia en nuestro sistema jurídico en aras de proteger a los trabajadores y no haya medios legales que permitan la anulación de los capitales constitutivos en detrimento del Instituto.

6.I.III.III Propuesta de reforma a la Ley de Ingresos

Por todo lo anterior, a efecto de evitar una probable concesión de amparo que pueda librar al patrón del pago de capitales constitutivos, consideramos importante, a la luz de los criterios judiciales analizados, introducir en la Ley de Ingresos del año que corresponda, un rubro específico en las contribuciones con el concepto de capitales constitutivos, con el fin de que claramente esté previsto como un ingreso al cual el Estado tiene derecho a través del Instituto en los casos previstos en las leyes secundarias.

Es decir, de la siguiente manera:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 202X

Capítulo I

De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 202X, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas en millones de pesos que a continuación se enumeran:

TOTAL	7,088,250.3
1. Impuestos	3,944,520.6
11. Impuestos Sobre los Ingresos:	2,073,493.5
01. Impuesto sobre la renta.	2,073,493.5
12. Impuestos Sobre el Patrimonio.	
13. Impuestos Sobre la Producción, el Consumo y las transacciones:	1,731,129.6
01. Impuesto al valor agregado.	1,213,777.9
02. Impuesto especial sobre producción y servicios:	505,238.5
01. Combustibles automotrices:	318,136.2
01. Artículo 2o., fracción I, inciso D).	288,602.5
02. Artículo 2o.-A.	29,533.7

02. Bebidas con contenido alcohólico: y cerveza	62,820.2
01. Bebidas alcohólicas.	20,169.2
02. Cervezas y bebidas refrescantes.	42,651.0
[...]	
2. Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social	411,852.5
21. Aportaciones para Fondos de Vivienda.	0.0
01. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
22. Cuotas para la Seguridad Social.	411,852.5
01. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	411,852.5
23. Cuotas de Ahorro para el Retiro.	0.0
01. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.	0.0
24. Otras Cuotas y Aportaciones para la Seguridad Social:	0.0
01. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
02. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
25. Accesorios de Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social.	0.0
26. Capitales constitutivos	XXXXXX.XX
01. Capitales constitutivos	XXXXXX.XX
[...]	

De esta forma, los capitales constitutivos quedan reconocidos como contribuciones, y se evita cualquier amparo por violación a los principios constitucionales respecto a la legalidad de los mismos. Desde luego que el cálculo sería actuarial, como ha manejado el Instituto hasta ahora, y se da seguridad jurídica a los gobernados que el Estado a través de sus órganos descentralizados y empresas podrá determinar y cobrar los capitales constitutivos a que haya lugar según la actualización de la hipótesis correspondiente en la Ley del Seguro Social.

Conclusiones

Los capitales constitutivos son necesarios en nuestro régimen jurídico, y en especial en esta área de la seguridad social, por ser un derecho humano reconocido en tratados internacionales, por consiguiente, en nuestra constitución conforme al artículo 1. Sin embargo, este derecho no puede atropellar otros derechos, ni siquiera en un ejercicio de ponderación de principios y derechos, por lo que debe respetar los principios establecidos en el artículo 31, f. IV de nuestra Constitución, pues se asimilan a las contribuciones previstas en el Código Fiscal de la Federación. En este trabajo se demostró que los capitales constitutivos pueden ser considerados por algunos autores como sanciones, como resarcimientos, o bien, como el Poder Judicial lo ha hecho, como auténticas contribuciones, aunque no previstas en el Código Fiscal de la Federación. Esto último confirma la hipótesis que se ha sostenido al inicio de la presente investigación, es decir, que los capitales constitutivos son contribuciones, y tienen el carácter de crédito fiscal, por lo que, como cualquier otra contribución, debe respetar los principios aplicados a los tributos, en especial el de legalidad tributaria.

Entonces, esta confirmación de hipótesis trae aparejada la consecuencia que la protección de los trabajadores ante una eventualidad por riesgo de trabajo debe cumplirse por el Instituto, al subrogarse esa obligación cuando el trabajador no se encuentre inscrito por alguna omisión del patrón, pues no debe provocar que por inobservancia de principios constitucionales al fincar capitales constitutivos; se violen derechos humanos en perjuicio de los trabajadores, pues todas las autoridades, incluido el Instituto, deben procurar la protección y garantía de los derechos humanos. Así, una vez que se ha atendido al trabajador, entonces sí que el Instituto puede determinar y cobrar el capital constitutivo que resultará de todas las erogaciones hechas en favor del trabajador. Esta determinación y cobro es la que debe respetar los principios de equidad y proporcionalidad, y desde luego, legalidad, para que, en aras de proteger a los trabajadores al atenderlos en situaciones de no aseguramiento, no haya patrón que, una vez que se le determine el correspondiente capital, se excuse al solicitar el amparo y protección de la justicia federal por violación a los principios constitucionales.

No es objeto del presente trabajo encontrar fundamentos teóricos y jurídicos para excusar al patrón, sino, como teleológicamente se desprende de la interpretación de dichos artículos, dar mejor envoltura a la figura de capitales constitutivos al respetar el principio de legalidad. Es imprescindible que se procure siempre la protección de los trabajadores

mediante el seguro social, y los determinación y cobro de los capitales constitutivos cuando el patrón incumple, es un medio efectivo de resarcir el daño sufrido por el trabajador por causa de su trabajo.

De esta manera, la propuesta realizada tiene la intención de mejorar jurídicamente la protección de los trabajadores al incluir a los capitales constitutivos como auténticas contribuciones en la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal, pero sobretodo, su inclusión bajo el rubro de aportaciones de seguridad social en la Ley de Ingresos de la Federación de cada ejercicio.

Darles el carácter de contribuciones, es justicia fiscal porque, si consideráramos que son créditos fiscales sólo para facilitar su cobro, estaríamos abriendo la puerta a que no se sujeten al artículo 31 fracción IV constitucional, con lo que quedarían vulnerables los gobernados al tener preeminencia el instituto en la determinación de los capitales, pero no así los contribuyentes al violarse los principios tributarios.

Fuentes de consulta

Bibliografía:

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. (1999). *Derecho fiscal*. Themis.

BRICEÑO Ruiz, Alberto, (1987). *Derecho mexicano de los seguros sociales*. Harla.

CARRASCO Iriarte, Hugo. (2017). *Derecho Fiscal I*. IURE.

GÉRARD Bertrand, Alejandro y CORONA Rabía, Carlos A., (2018). *Ley del Seguro Social comentada, correlacionada y tematizada con sus reglamentos y otros ordenamientos*, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

MARTÍNEZ Morales, Rafael I. (2012). *Derecho administrativo. Segundo curso*. OXFORD.

MENDIZÁBAL Bermúdez, Gabriela. (2013), *La seguridad social en México*. Porrúa.

PONCE Rivera, Alejandro y PONCE Rivera y Chávez, Alejandro. (2013). *Lavando dinero. Nueva Ley Anti-lavado. Conoce cómo vigilará la SHCP a todas las personas físicas que gasten dinero, para determinar si están o no lavando dinero*. Ediciones Fiscales ISEF.

RECOPIACIÓN DE LEYES DE LOS REYNOS DE LAS INDIAS, MANDADAS IMPRIMIR Y PUBLICAR POR LA MAGESTAD CATÓLICA DEL REY DON CARLOS II, NUESTRO SEÑOR, *Tomo II*, libro sexto, 4ª reimpresión, Madrid, 1791, Impresora de dicho real y SUPREMO CONSEJO.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. (1998). *Derecho fiscal*. Oxford

SÁNCHEZ Vega, Javier Alejandro. (2018). *Principios de Derecho Fiscal*. Ediciones Fiscales ISEF.

VENEGAS Álvarez, Sonia, (2012). *Derecho fiscal*, Oxford.

Sitios institucionales

<https://www.scjn.gob.mx>

<http://sil.gobernacion.gob.mx/>

Tesis publicadas

ARANDA Sánchez, Roberto (2009). *Conveniencia de reglamentar la figura de los capitales constitutivos*. [Tesis de licenciatura, Universidad Nacional Autónoma de México]. Repositorio institucional UNAM. <http://132.248.9.195/ptd2009/septiembre/0648343/Index.html>

CAMARENA Egidio, Juan M. (1993). *Naturaleza jurídica de los capitales constitutivos de la Ley del Seguro Social*. [Tesis de licenciatura, Universidad Panamericana]. Repositorio institucional UNAM. <http://132.248.9.195/pmig2016/0202079/Index.html>

MUÑOZ Ortiz, Isela (1998). *Inconstitucionalidad del cobro de gastos administrativos en el fincamiento de capitales constitutivos por el Instituto Mexicano del Seguro Social*. [Tesis de licenciatura, Universidad Nuevo Mundo Escuela de Derecho con estudios incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México]. Repositorio institucional UNAM. <http://132.248.9.195/pdbis/266977/Index.html>

Leyes

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (1917) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 28/05/2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021) *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022*. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación: 12/11/2021. https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (1995) *Ley del Seguro Social*. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 18/05/2022. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LSS.pdf>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (1981) *Código Fiscal de la Federación*. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 12/11/2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (1970) *Ley Federal del Trabajo*. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 04/04/2024. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFT.pdf>

Interpretación de ley

SEGURO SOCIAL, EL ARTICULO 48 DE LA LEY DEL, NO VIOLA LOS ARTICULOS 4o. Y 5o. DE LA CONSTITUCION. [Tesis aislada, administrativa]. Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 233441, séptima época, Volumen 42, Primera Parte, página 47. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/233441>

SEGURO SOCIAL, ARTICULO 48 DE LA LEY DEL. NO VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. [Tesis aislada, Constitucional, administrativa]. Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 233052, séptima época, Volumen 67, Primera Parte, página 75. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/233052>

SEGURO SOCIAL. CAPITAL CONSTITUTIVO. INSCRIPCION OPORTUNA DEL TRABAJADOR CON SALARIO MENOR AL QUE REALMENTE PERCIBIA. [Tesis aislada, Administrativa]. Tribunales Colegiados de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 252883, séptima época, Volumen 103-108, Sexta Parte, página 213.

SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO TIENEN CARACTER DE CONTRIBUCIONES. [Tesis aislada, administrativa]. Tribunales Colegiados de Circuito, VI.2o. 202 A, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 209598, octava época, Tomo XV, enero de 1995, página 308. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/209598>

SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 84 QUE ESTABLECE EL FINCAMIENTO DE CAPITALES CONSTITUTIVOS. [Tesis aislada, administrativa]. Pleno. P. XX/94, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 205476, octava época, número 77, mayo de 1994, página 42. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/205476>

SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL

REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA. [Tesis aislada, administrativa]. Pleno. P. XXI/94, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 205477, octava época, número 77, Mayo de 1994, página 43. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/205477>

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. [Tesis aislada, constitucional, administrativa]. Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 319896, quinta época, Tomo CIII, página 1671. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/319896>

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. [Tesis aislada, constitucional, administrativa]. Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 807811, quinta época, Tomo LXXXI, página 5753. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/807811>

IMPUESTOS, CARACTER DE LAS LEYES SOBRE. [Tesis aislada, administrativa]. Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 258460, sexta época, Volumen XXIX, Primera Parte, página 158. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/258460>

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS. [Tesis aislada, administrativa]. Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 806852, quinta época, Tomo LXXXIII, página 2824. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/806852>

CAPITALES CONSTITUTIVOS. EL TRATO DIFERENCIADO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 77, PÁRRAFO CUARTO, Y 88, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, OBEDECE A RAZONES ESPECÍFICAS. [Jurisprudencia, administrativa, constitucional]. Segunda Sala. 2a./J. 43/2009. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 167302, novena época, Tomo XXIX, mayo de 2009, pág. 101. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/167302>

CAPITALES CONSTITUTIVOS. EL ARTÍCULO 77, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL QUE PREVÉ SU FINCAMIENTO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD Y CERTEZA JURÍDICAS. [Tesis aislada, constitucional, administrativa]. Segunda sala. 2a. XXXVII/2014. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 2006257, décima época, Libro 5, Tomo I, abril de 2014, pág. 1005. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2006257>

CAPITALES CONSTITUTIVOS. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD. [Tesis aislada, administrativa]. Tribunales Colegiados de Circuito. III.2o.T.13 A. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 175138, novena época, Tomo. XXIII, mayo de 2006, pág. 1688. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175138>

CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCION ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO. [Jurisprudencia, constitucional, administrativa]. Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, registro digital: 232193, Volumen 199-204, Primera Parte, página 137. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/232193>

Precedentes

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2016, 09 de noviembre). Amparo en revisión 430/2016. (José Fernando Franco González Salas, M. P.). <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=197437>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2021, 04 de octubre). Acción de inconstitucionalidad 51/2021. (Luis María Aguilar Morales, M. P.). <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=280876>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2008, 12 de mayo). Acción de inconstitucionalidad 29/2008. (José Fernando Franco González Salas, M. P.). <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=97026>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2021, 26 de agosto). Acción de inconstitucionalidad 26/2021. (Yasmín Esquivel Mossa, M. P.). <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=278932>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1997, junio). Contradicción de tesis 7/96. (Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, M. P.). <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/4295>