

VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL AL DETERMINAR LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS

Por: Lic. Juan González Ángeles¹

RESUMEN: Este artículo versará sobre la inconstitucionalidad de la determinación de capitales constitutivos por parte del IMSS, donde se puede evidenciar la violación al principio de legalidad y subprincipio de reserva de ley. A través del presente trabajo, se busca establecer el desarrollo del principio de legalidad, para poder comprender por qué la autoridad realiza un acto arbitrario, impropio de un estado de derecho.

PALABRAS CLAVE: Capitales constitutivos, principio de legalidad, reserva de ley.

ABSTRACT: This article will focus on the unconstitutionality of determining constituent by the IMSS, where you can prove the violation of the principle of legality and legal reserve subprinciple, through this work, is established as the main developing the rule of law, to understand why the authority takes an arbitrary act, unworthy of a state of law.

KEY WORDS: Principle of legality, legal reserve, constituent capital.

INTRODUCCIÓN

“No tax without representation,” “No hay tributo sin ley,” son máximas que han regido a las contribuciones por siglos, pero a través de la doctrina creada por el Estado esto se ha ido desvirtuando a través de las llamadas clausulas habilitantes, esto se puede observar en el criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Séptima Época bajo el rubro: *IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN UNA 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.²*

¹ Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la UNAM. Actualmente es Director General de la firma González & Partida Asociados, despacho especializado en inversión extranjera, litigio administrativo y asesoría empresarial.

² Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. Pleno 91-96, Primera Parte. p. 172. Registro 232,796 en IUS 2007.

Donde se establece que el sujeto, base, tasa y época de pago deben de estar establecidos en una ley, en la actualidad la realidad es otra, el legislativo le otorga facultades a algún miembro de la administración pública para que regulen ciertos elementos de la contribución, esto en cierta manera no rompe con el principio de división de poderes y con las máximas antes expuestas, sin embargo, se advierte que el legislador debe poner límites para que la administración pública no realice actos arbitrarios, como se cita la siguiente ejecutoria:

“No existe precepto constitucional que prohíba al legislador otorgar a las autoridades del poder ejecutivo o judicial, para emitir disposiciones generales, que siempre estarán sujetas al principio de primacía de la ley, en tanto no pueden derogar, limitar o excluir lo dispuesto en actos formalmente legislativos. Son cláusulas habilitantes, los actos formalmente legislativos que fungen como mecanismos reguladores, mediante la habilitación de un órgano estatal, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándose las bases y parámetros generales, y encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, y no contravienen el principio de supremacía de la ley, porque la función habilitada se encuentra limitada a regular una materia concreta y específica dentro de parámetros y lineamientos generales contenidos en la propia ley habilitante.”³

Como se puede observar el propio Poder Judicial de la Federación determina que las cláusulas habilitantes son válidas, siempre y cuando se fijen parámetros, en este caso se puede entender como límites a una facultad que puede llegar a ser arbitraria.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y EL SUBPRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción, IV establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, donde la frase *“dispongan las leyes”* viene a determinar el principio de legalidad.

Como apunta perfectamente el Dr. Arrijo Vizcaíno: *“En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada ‘piedra angular’ de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célere aforismo latino ‘nullum tributum sine lege’ (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen.”⁴*

³ VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL SEÑOR MINISTRO JUAN N. SILVA MEZA, EN LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 42/2008-PL

⁴ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, vigésima segunda edición, Themis, México, 2014, p. 301

La doctrina ha manifestado que este principio tiene dos vertientes:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Además, este principio exige que la contribución la establezca el órgano facultado para crear contribuciones y no las autoridades administrativas facultadas para recaudarlas.

La ley debe establecer los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonables.

En referencia al subprincipio de reserva de ley, hay que establecer por qué se le denomina subprincipio, mientras la doctrina lo determina como principio, en un primer momento debemos atender a que el principio de legalidad tributaria encuentra su base en el artículo 31 fracción IV, en la frase “dispongan las leyes”; en ese contexto la forma en cómo van a estar establecidos los elementos de la contribución e incluso las obligaciones formales o como veremos más adelante los llamados actos de gestión, el propio subprincipio determina que debe estar en una ley de forma obligatoria y cuáles no es necesario que estén concentrados en una ley, bajo el contexto de que la palabra contribuir manifiesta una acción que debe responder a las preguntas, qué, dónde, cómo, cuándo, con el fin de que el gobernado tenga la certeza de lo que contribuye, por ende a través de la explicación se pretende determinar que la reserva de ley está por debajo del principio de legalidad tributaria, porque solo así podemos entender cuál sería la diferencia entre la reserva de ley absoluta y la relativa: *“Los sistemas que han imperado en materia de legalidad tributaria son el sistema ortodoxo (reserva absoluta) y el de la reserva atenuada. México ha venido actualizando, por decirlo de una manera, su sistema ortodoxo, reconociendo que en materia tributaria la reserva de ley puede ser relativa.”*

Y en segundo lugar, debemos atender al prefijo sub-, que tiene diferentes denominaciones, como por ejemplo: *Bajo, debajo de. De menor categoría o importancia. Poco, escaso.*

Como se puede observar la denominación más clara es *“debajo de”*, con el que se puede deducir, que hay un nexo dependiente entre el principio de legalidad tributaria y el subprincipio de reserva de ley.

Y por último, debemos atender a la jerarquización a través de los principios establecidos por Adam Smith en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, a mi consideración la doctrina debería adoptar los niveles de jerarquización que tienen los principios para atender a su importancia y su dependencia de unos con otros para así determinar qué se debe entender por principio y qué se debe entender por subprincipio.

RESERVA ABSOLUTA Y RESERVA RELATIVA EN MATERIA FISCAL

La reserva absoluta y reserva relativa, la primera de ellas, denominada por M.S. Gianinni “reserva di norma primaria” es aquella donde la materia reservada puede ser regulada únicamente de carácter primario. La segunda denominada también por Gianinni “reserva di atto normativo primario” es aquella en la se exige que únicamente los elementos fundamentales de la contribución establecida se encuentren regulados por ley, y se faculta al Ejecutivo para que desarrolle los demás elementos.

Como se ha observado en el presente trabajo, a través del tiempo en México se ha modificado de una postura absolutista a una relativa, es decir, manifiesta los siguientes criterios:

- a) En la reserva absoluta, la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino solo mediante las que tengan rango de ley.
- b) En la reserva relativa, no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

En otras palabras, es la reserva relativa la que legitima qué fuentes secundarias regulen cierto contenido de las leyes, con la condición de no contravenirlas ni excederlas, es decir, la regulación de que se trate debe actuar subordinada y dependiente de la ley, constituyendo un complemento armónico y congruente en la aplicación de la ley y, desde luego, que sea indispensable por motivos técnicos o para el cumplimiento adecuado de los deberes fiscales.

Entonces las normas secundarias no pueden crear ninguno de los elementos esenciales del tributo, ya que estos quedan reservados a la ley.

En cuanto a la reserva de la ley, la norma secundaria debe atender a las siguientes características:

- a) No contravenir ni exceder el contenido de la ley.
- b) Actuar subordinada y dependientemente de la ley.
- c) Constituir un complemento armónico y congruente en la aplicación de la ley.
- d) Ser indispensables por motivos técnicos o para el cumplimiento de los deberes fiscales.

Como así lo establece la siguiente tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en 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. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que

sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”⁵

⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno. Tesis P. CXLVIII/97, Noviembre de 1997, p. 68

Sin embargo, al hacer un análisis de los capitales constitutivos, podemos establecer que hay una clara violación al principio de reserva de ley, al delegar a una autoridad los montos que se establecerán al cobro de capitales constitutivos, sin establecer por qué no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular los citados montos, que para la autoridad fiscal es un crédito fiscal, por consecuencia debe de contener los principios constitucionales que la rigen, que esto a su vez se entiende como la base con la que se debe determinar el crédito fiscal, que debe según la doctrina, estar cubierta bajo los principios de reserva de ley y por tanto de fundamentación y motivación.

El artículo 251 fracción XXXIII establece:

“Celebrar convenios de reconocimiento de adeudos y facilidades de pago, relativos a cuotas obrero patronales, capitales constitutivos, actualización, recargos y multas; aprobar el cambio de garantía de dichos convenios, y la cancelación, de conformidad con las disposiciones aplicables, de créditos fiscales a favor del Instituto y a cargo de patrones no localizados o insolventes de acuerdo a los montos autorizados por el Consejo Técnico del Instituto.”

Al ser los capitales constitutivos un crédito fiscal, este tiene que cumplir los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, como así lo establece el siguiente criterio orientador:

“CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 4o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO DEFINE, NO ES VIOLATORIO DE LOS DIVERSOS 16 Y 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- De la interpretación sistemática de los artículos 2o., 3o. y 6o. del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión que el concepto de ‘crédito fiscal’ que se contiene en el diverso 4o. del ordenamiento citado, no viola el principio de legalidad tributaria consagrado en los artículos 16 y 31, fracción IV de la Constitución Federal, en virtud de que si bien es cierto en el último de los dispositivos legales mencionados no se define el significado de los conceptos que integran un crédito fiscal (contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios), también lo es que en los artículos 2o. y 3o. de dicho ordenamiento se encuentran definidos, razón por la que no se deja al arbitrio de la autoridad interpretar lo que debe entenderse como crédito fiscal; además en el artículo 6o., párrafo tercero del referido código, se precisa a quién corresponde determinar un crédito fiscal. Por otra parte, por lo que se refiere a los elementos que componen un crédito fiscal y cómo se materializa, así como la forma en que se emite, ello se encuentra previsto en diversos preceptos tanto del Código Fiscal de la Federación, como de las leyes que regulan los impuestos, verbigracia, la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, los elementos que componen un crédito fiscal y la forma de determinarlo derivan de los conceptos que incluye la propia legislación de la materia en forma amplia y particularizada para cada tributo, los cuales no podrían estar enumerados de manera casuista en un solo dispositivo legal, como lo es el citado artículo 4o. del código en comento, razón por la cual es evidente que no se deja al arbitrio de las autoridades la manera en cómo se integra

un crédito fiscal, pues éstas se encuentran obligadas a determinarlo por los conceptos y en la forma que lo disponen las leyes y en contra de los particulares que se ubiquen en los supuestos legales que en éstas se prevén. Por ende, debe concluirse que aun cuando el precepto legal reclamado no precise los elementos que componen un crédito fiscal, cómo se materializa, así como tampoco a cargo de quién se encuentra su emisión y, la forma en que lo emite, ello no implica que el mismo viole el principio de legalidad, porque dichas circunstancias se encuentran reguladas en diversos preceptos del propio Código Fiscal de la Federación, así como en los demás ordenamientos vigentes en materia fiscal, pues debe partirse de la base que el análisis de la constitucionalidad de una norma no puede realizarse en forma aislada y parcial, sino que debe analizarse sistemáticamente con el conjunto de normas que la complementan.”⁶

Toda vez que deja al arbitrio de la autoridad ajena al poder legislativo, la cantidad que será pagada, sin establecer un estándar de cómo se realizará el cálculo, dejando al gobernado en un estado total de incertidumbre. Como así lo establece la siguiente jurisprudencia: **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE)**. El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.”⁷

Por lo tanto podemos establecer que la autoridad administrativa, realiza una determinación de un crédito fiscal, sin establecer bases o parámetros para cuantificar la obligación fiscal, acarreado un acto que va en contra de la Constitución.

⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis VI.2o.A.98 A, Tomo XXII, Octubre de 2005, p. 2327

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tesis: P/J. 27/95, Tomo II, Octubre de 1995, p. 52

FUENTES DE INFORMACIÓN

Academia de Estudios Fiscales, *La Seguridad Jurídica en la materia Tributaria*.
THEMIS

OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *Derecho Administrativo Sancionador, una aproximación dogmática*.

RODRÍGUEZ Y LOBATO, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*.

SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Tomo IV.

ARTEAGA NAVA, *Derecho Constitucional*.

ARRIOJA VIZCAINO, *Derecho Fiscal*.

JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Interpretación de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal*.