

# LA LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

J. Arturo Sánchez Aceves<sup>1</sup>

## 1. Presentación.

Normalmente se ha considerado que la Constitución mexicana de 1917, representó un gran avance desde el punto de vista jurídico y filosófico, al incorporar en su seno a las garantías sociales. Inclusive, se ha mencionado por parte de voces autorizadas, que fue “la primera Constitución del mundo que consignó los derechos sociales”.<sup>2</sup>

En principio, los derechos de este tipo protegidos por nuestra carta magna se refirieron a la educación, a la tenencia de la tierra y a las relaciones obrero-patronales, no obstante, la evolución de las garantías sociales ha permitido que un buen número de derechos de “segunda generación”, como también se les conoce, se encuentren ya protegidos, entre los que destacan el derecho a la protección de la salud, el medio ambiente y la seguridad pública.<sup>3</sup>

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, en la actualidad la Constitución mexicana se está rezagando respecto a dos temas que tienen una gran importancia para demostrar que un país se encuentra regido por un verdadero Estado de derecho social.<sup>4</sup> Dichos temas son:

- La cantidad de derechos sociales que ya se encuentran precisados y protegidos en otras latitudes, y
- La posibilidad jurídica real que tienen los ciudadanos para exigir el cumplimiento de estos derechos económicos, sociales y culturales, que tienen la función de asegurar un mínimo de bienestar que garantice un nivel de vida digno de la población.

---

<sup>1</sup> Profesor Investigador del Centro Universitario de la Ciénega de la Universidad de Guadalajara. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, Nivel I.

<sup>2</sup> Esta importante aseveración la hacen en forma conjunta los Ministros Mariano Azuela Guitrón, Margarita Beatriz Luna Ramos, y Guillermo I. Ortiz Mayagoita, como Comité de Publicaciones y Promoción Educativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la presentación del Ensayo intitulado “La Exigencia de los Derechos Sociales”, del Dr. Santiago Velásquez Coello, contenido en el Número 2, de la Colección Tribunales Constitucionales en Iberoamérica, 1ª edición, julio de 2007, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, ISBN 970-712-770-8, p. 9.

<sup>3</sup> Cfr. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Las Garantías Sociales”, 2ª Edición, noviembre de 2005, ISBN-970-712-508-X.

<sup>4</sup> Héctor Fix Zamudio nos señala que el Estado Social de Derecho reconoce los derechos sociales, económicos y culturales de los diversos grupos sociales y atribuye al Estado la función de lograr el bienestar social. En este sentido considera que el régimen constitucional mexicano establece esencialmente un régimen inspirado “... en el modelo de Estado Social, que nuestro país inició al elevar a rango constitucional los derechos de los trabajadores y de los campesinos en la Carta Federal de 1917”. Fix Zamudio, Héctor. “Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano”, El Colegio Nacional, 1ª edición, México, 1983, ISBN 968-6664-03-3, p. 18.

Si bien estos temas —que por su interés— merecen ser mejor explorados, estarán delimitados en este trabajo únicamente con respecto a su relación con el derecho tributario, y de manera más precisa, con el tema de la legalidad tributaria en las aportaciones de seguridad social, tema que a continuación desarrollamos.

## **2. La introducción de las garantías sociales en materia de laboral.**

Las garantías sociales en materia de trabajo “... surgen en virtud de dos circunstancias, que son: la profunda división que mediaba entre las dos clases sociales, patrones y obreros, y la deplorable situación en que éstos se encontraban frente a la burguesía”.<sup>5</sup>

Esta circunstancia se deriva en gran medida, como consecuencia del individualismo surgido a raíz de la revolución francesa, que en base a dogmas de “libertad de trabajo” e “igualdad para todos”, venía a encerrar —con respecto a las relaciones obrero-patronales —, un sofisma de falsa equidad, que tenía como resultado el abuso y la injusticia del empleador sobre el trabajador.

Precisamente, esta relación que se daba entre un patrón y un obrero, se regulaba a través del “pacta sunt servanda” contenido en contratos de trabajo de naturaleza civil, basados en la voluntad de las partes contratantes, contratos que en la mayoría de las ocasiones ni siquiera eran por escrito, por lo que no existían posibilidades de precisar ante tribunales las condiciones en que cada una de las partes se había comprometido, con la consiguiente inequidad para el trabajador.

Las consecuencias negativas que surgen de un contrato laboral basado en la voluntad de las partes, se ven ampliadas con respecto al tema de los accidentes y enfermedades de trabajo, pues en tales circunstancias, la normalidad era que el obrero accidentado, junto con su familia, quedaran en el total desamparo, pues no existía ninguna obligación del empleador en este sentido.

Esta situación cambiaría completamente a partir del establecimiento en 1883 del primer sistema de seguridad social en el mundo, logrado en Alemania por el Canciller de Hierro, Bismarck, bajo el argumento de que “... el dinero invertido para conseguir la tranquilidad de los desheredados, no sería exagerado, pues con ello se evitaría una revolución”.<sup>6</sup>

Uno de los cambios más importantes implementados con este sistema de seguridad social, consistió en imponer la llamada teoría de los riegos de trabajo, a través de la cual, *los patrones son responsables de los accidentes y enfermedades de trabajo*, lo que vino a cambiar en definitiva las relaciones laborales, pues el contrato de trabajo ya no estaría basado en la voluntad de la

---

<sup>5</sup> Burgoa, Ignacio. “Las Garantías Individuales”, Editorial Porrúa, México, 1994, p. 697.

<sup>6</sup> Carlos G. Posada, citado por Moreno Padilla, Javier. “Derecho Fiscal de la Seguridad Social 2003”, 1ª Edición, Dofiscal Editores, México, 2003, ISBN 968-455-680-2, p. 7.

partes, ya que a partir de entonces quedan obligados al pago de una indemnización al trabajador cuando sucede algún siniestro de esta naturaleza.<sup>7</sup>

La teoría de los riesgos de trabajo fue adoptada en nuestro país a raíz de la revolución mexicana, movimiento armado que dio origen a nuestra actual Constitución de 1917, y quedó contenida en el artículo 123, fracción XIV, de la carta magna, que dice:

“Art. 123. ...

...

XIV. 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 aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.”

Nos resulta clara pues, la gran labor que realizó en este sentido el Constituyente de 1916-1917, toda vez que “... dio el gran paso de transformar el derecho al trabajo, de un derecho privado que estaba sometido a las condiciones pactadas por las partes a través de un contrato de trabajo, en un derecho público subjetivo regulado más allá de la voluntad del trabajador y del empleador”.<sup>8</sup>

De esta manera, la teoría de los riesgos de trabajo, junto con otros principios del derechos al trabajo, se introducen en México como garantías sociales en materia laboral, con el anhelo de que se llegue a constituir un sistema de seguridad social, el cual encuentra su fundamento en el artículo 123, fracción XXIX constitucional, que en la actualidad se basa en los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y servicios de guarderías.

Las garantías sociales en materia social se vienen a complementar además de lo mencionado con anterioridad con el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores establecido en el artículo 123, fracción XII, primer párrafo, de nuestra Constitución, mediante reforma publicada el 14 de febrero de 1972, que dice:

“123. ...

...

XII. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá

---

<sup>7</sup> Cfr. De la Cueva, Mario. “El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo”, Ed. Porrúa, Décima Primera Edición, Tomo I, México, 1988, pp. 114 a 118.

<sup>8</sup> González Oropeza, Manuel. “Apuntes de Garantías”, en el Libro “Garantías”, de Mariano Azuela Rivera, Apuntes de las clases impartidas por ilustres juristas del siglo XX, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, y Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, Primera reimpresión, octubre de 2006, ISBN-970-712-465-2, p. 33.

mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

Con esta reforma, se pasó de una obligación original de los patrones, establecida en la Constitución de 1917, consistente en “brindar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas, sin que pudiera exigir como renta una cantidad superior al medio por ciento mensual del valor catastral de las fincas”, a la obligación patronal de aportar a un fondo nacional de la vivienda un porcentaje sobre el salario que condujera a un sistema de financiamiento para la obtención de créditos habitacionales, para lo cual se publicó la Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

### **3. El inicio de la parafiscalidad en México.**

La aplicación de las garantías sociales en nuestro país, se fue dando de manera paulatina. Después de varios intentos para dar inicio a un sistema de seguridad social, durante el gobierno del General Ávila Camacho se publica en diciembre de 1942, la primera Ley del Seguro Social.<sup>9</sup>

Este ordenamiento legal viene a funcionar como una ley orgánica, pues se introduce como novedad, la creación de un ente público al que se le encarga la organización y administración de la seguridad social, con el nombre de Instituto Mexicano del Seguro Social.

Lo relevante para aquellos tiempos consistió en que al Instituto se le otorga personalidad jurídica y patrimonios propios, características que lo ubican dentro de la administración pública, como una entidad paraestatal o descentralizada.

La doctrina nos señala en este sentido, que este tipo de entidades vienen a realizar funciones “paralelas” al Estado, como en este caso el cumplimiento del servicio público de la seguridad social, de donde proviene el término de “paraestatal”, que todavía se encuentra, como un resabio histórico, en el artículo 90 constitucional.

Este ente público viene a sustituir a las empresas en el cumplimiento de la obligación laboral contenida en la fracción XIV, del artículo 123, constitucional, consistente en indemnizar a los trabajadores que hubieren sufrido un accidente o enfermedad de trabajo, a cambio de que éstas entreguen al Instituto sus respectivas cuotas-obrero patronales.

De esta manera, con la finalidad de financiar los diferentes seguros contemplados en nuestro sistema de seguridad social, se estableció en el original artículo 135 de la Ley, que “el título donde consta la obligación de pagar las aportaciones tiene el carácter de ejecutivo”.

---

<sup>9</sup> Cfr. Ruiz Moreno, Ángel Guillermo. “Nuevo Derecho de la Seguridad Social”, Capítulo V. “La Seguridad Social en México, su Origen y su Desarrollo”, Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 1999, pp. 57 a 78.

Resulta de particular importancia la anterior disposición, porque ante la necesidad de percibir de manera oportuna las cuotas obrero-patronales, el legislador consideró necesario otorgar al Instituto Mexicano del Seguro Social un cobro rápido y efectivo, dándoles a este tipo de títulos fuerza ejecutiva, cuya aceptación evitaba el reconocimiento judicial —por traer aparejada ejecución—, con la finalidad de facilitar el cobro del adeudo ante la falta de pago de los patrones.

Sin embargo, este privilegio no fue suficiente, pues esta forma de cobro trajo como consecuencia que el Instituto Mexicano del Seguro Social

“... tuviera que acudir a los tribunales a demandar a sus deudores en cada caso de falta de pago de sus créditos [...] con la inevitable tardanza en la recuperación de lo que se le adeudaba, al tener que esperar a que transcurrieran los términos de contestación de la demanda, de ofrecimiento y desahogo de pruebas, de alegatos, así como el que se dictare sentencia por el juzgador, se agotaran todas las instancias y recursos conducentes, y finalmente, lograr que la resolución se declarase ejecutoriada, para que así se pudiera iniciar, hasta ese momento, el procedimiento de remate de los bienes que se hubiesen embargado...”<sup>10</sup>

La anterior situación hacía inviable el funcionamiento y operación del Instituto Mexicano del Seguro Social, toda vez que resultaba necesario, para la estabilidad financiera del Instituto, el oportuno cobro de las aportaciones.

Ante esta realidad, el Ejecutivo Federal, mediante facultades extraordinarias, reformó en el año de 1944, el mencionado artículo 135 de este ordenamiento legal, para quedar como sigue:<sup>11</sup>

“La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro de conformidad con la Ley del Seguro Social”.

De esta transcripción, se pueden advertir la introducción de dos cuestiones novedosas para nuestro país en ese tiempo, en primer lugar, la conversión del Instituto Mexicano del Seguro Social como un organismo fiscal autónomo, y en segundo, la transformación de la naturaleza jurídica de las cuotas-obrero patronales.

La creación del término “organismo fiscal autónomo”, se da en razón de que se otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social, nuevas y poderosas facultades, que únicamente tienen los sujetos activos de la relación jurídica tributaria, de entre las cuales sobresalen las siguientes:

- La determinación de créditos fiscales.

---

<sup>10</sup> Ricoy Saldaña, Agustín G. “El SAR y las Aportaciones al Régimen del IMSS, Tax Editores Unidos, México, 1992, p. 72.

<sup>11</sup> Las facultades extraordinarias otorgadas al Ejecutivo Federal por parte del Congreso de la Unión, se concedieron con fecha primero de junio de 1942. Cfr. Moreno Padilla, Javier. “Derecho Fiscal de la Seguridad Social, 2003”, Dofiscal Editores, 1ª edición marzo de 2003, México, ISBN 968-455-680-2, p. 37.

- El cobro y recaudación de contribuciones.
- La posibilidad de utilizar la facultad económica coactiva, a través del procedimiento administrativo de ejecución.<sup>12</sup>

Debemos destacar aquí, que esta posibilidad, de que el Instituto Mexicano del Seguro Social, como un ente público diferente al Estado, por estar investido de personalidad jurídica propia, esté facultado para actuar como cualquier sujeto activo de la relación tributaria, viene a coincidir con las características que la doctrina denomina exacciones parafiscales.

Es decir, se trata de una situación en la que se crean organismos públicos descentralizados, a cuyo favor se establecen por el Estado, pagos que tienen el carácter de obligatorios, los cuales no pueden quedar configurados dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tres tributos, por lo que se les da el nombre de parafiscalidades o tasas parafiscales.<sup>13</sup>

Esta peculiar actividad financiera, que “no es de Estado”, pero tampoco “es privada”, viene a generar las denominadas “contribuciones parafiscales”, por lo que de aceptarse esta doctrina, tendríamos dos tipos de contribuciones: las tributarias o fiscales, y las paratribuciones o parafiscales.<sup>14</sup>

#### **4. Las aportaciones de seguridad social como nueva especie de las contribuciones que deben respetar los principios constitucionales tributarios.**

El fenómeno de la parafiscalidad, que hemos venido comentando, ha sido motivo de fuertes controversias entre los estudiosos del tema, pues a partir de que se modificó el artículo 135 de la original Ley del Seguro Social, se ha generado una gran discusión que, a pesar de todo, parece no terminar.

Debemos señalar en este sentido, que desde nuestro punto de vista, existen principalmente dos posiciones encontradas para explicar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, o cuotas obrero-patronales.

En defensa de la calidad fiscal de las aportaciones, a principios del decenio de 1950, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, afirmaba que éstas “tienen un carácter auténticamente fiscal”,<sup>15</sup> y que esta calidad se

---

<sup>12</sup> Es importante destacar que esta última facultad la realizaba el Instituto originalmente a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no fue sino a partir de la reforma de 31 de diciembre de 1981, cuando al IMSS se le otorgó la facultad de realizar el cobro coactivo mediante oficinas dependientes directamente del mismo. Cfr. Tesis de jurisprudencia visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis: P. LII/96, p. 121, IUS2007, No. De Registro 200146, cuyo rubro dice: “INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. TIENE CARÁCTER DE ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO CON TODAS LAS FACULTADES INHERENTES”.

<sup>13</sup> De la Garza, Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”, Ed. Porrúa, México, 1990, ISBN 968-432-438-3, p. 363.

<sup>14</sup> Idem, p. 364.

<sup>15</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo CXV, p. 531, IUS7, No. de Registro: 318772, cuyo rubro dice: “Seguro Social, la obligación de pagar cuotas o aportaciones es de carácter fiscal (Tribunal Fiscal, competencia del)”.

confirmaba con lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, que daba “expresamente a dichas aportaciones el carácter formal de derecho”.<sup>16</sup>

Sin embargo, los “... estudiosos de la seguridad social juzgaron incorrecta esta clasificación, puesto que unos cuantos años después la Ley de Ingresos de la Federación incluía las aportaciones en el capítulo de impuestos”.<sup>17</sup>

Posteriormente, ya en los inicios del decenio de 1970, el Pleno de la Corte mencionaba que las aportaciones eran:

Contribuciones de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que hallan su fundamento en el artículo 123 de la Carta Magna, y su Ley Reglamentaria. De tal manera que 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 a los particulares con fines parafiscales.<sup>18</sup>

Esta calidad de las cuotas obrero-patronales como contribuciones de origen gremial o profesional a cargo del patrón, “que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales”, no parecía estar sustentada en ninguna de las teorías tributarias elaboradas por la doctrina, toda vez que, su fundamento lo encontraban en el artículo 123 de la Ley Fundamental, y no en el artículo 31, fracción IV, de la carta magna.

De esta manera, se dudaba por los especialistas de la materia, que la naturaleza de las aportaciones de seguridad social fuera en sentido estricto fiscal o tributario, puesto que al estar fundadas en el artículo 123 constitucional, venía más bien a constituir para los patrones, una obligación de índole laboral.<sup>19</sup>

La anterior aseveración se sustentaba en que, en tratándose de contribuciones o tributos, siempre se consideró que el fundamento constitucional es precisamente el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que viene a establecer las limitaciones a la potestad tributaria del Estado, consistentes en la necesidad de que las contribuciones respeten los principios de fin del gasto

---

<sup>16</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo CXIII, p. 615, IUS7, No. de Registro: 318941, cuyo rubro dice: “SEGURO SOCIAL, LA OBLIGACIÓN DE PAGAR APORTACIONES O CUOTAS ES DE CARÁCTER FISCAL”. En este sentido, ver también la tesis cuyo rubro dice: “Seguro Social, cuotas obrero patronales pagadas al”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo CXV, p. 532, IUS7, No. de Registro: 318774.

<sup>17</sup> Moreno Padilla, Javier. “Derecho Fiscal de la Seguridad Social 2003”, 1ª Edición, Dofiscal Editores, México, 2003, ISBN 968-455-680-2, pág. 38.

<sup>18</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Instancia: Pleno, Tomo 30 primera parte, p. 54, ius7, No. De Registro: 233631, cuyo rubro dice: “SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DEL”. Estas consideraciones continuaron sosteniéndose por la Segunda Sala de la Corte en 1979, en su tesis cuyo rubro dice: “SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DEL.”, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 127-132 Tercera Parte, p. 106, ius7, No. De Registro: 237976.

<sup>19</sup> Esta discusión nos tocó vivirla intensamente cuando estudiamos la Maestría en Derecho Fiscal en el Posgrado de la Universidad Nacional Autónoma de México en 1991, pues por un lado, el Profesor Agustín Ricoy que nos impartía la asignatura intitulada “paracontribuciones”, era un ferviente defensor de la naturaleza tributaria de las aportaciones, en cambio, el Profesor Eduardo Johnson Okhuysen señalaba con vehemencia que éstas eran una más de las obligaciones laborales del patrón.

público, la proporcionalidad y equidad de los tributos, y el principio de legalidad tributaria.

Sin embargo, en 1988 se da un giro completo sobre la supuesta naturaleza de las aportaciones, pues se afirmó que “no tienen el carácter de contribuciones, porque no se apoyan en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución”, insistiéndose en que “tienen su origen y fundamento en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX de la Carta Magna”,<sup>20</sup> y por lo tanto

No pueden ni deben quedar sujetas a los requisitos de proporcionalidad y equidad a que alude el artículo 31, fracción IV [...] 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...”.<sup>21</sup>

Debemos destacar que estas afirmaciones, consistentes en que las “*aportaciones tienen el carácter de primas y no de contribuciones*”, así como el hecho de que éstas se asimilen con los créditos fiscales “*únicamente con un fin meramente práctico*”, y que por lo tanto, no deben respetar las garantías constitucionales en materia tributaria, no fueron emitidas por cualquier tribunal, sino por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, nos da una gran idea de lo que ha significado en nuestro país, la controversia sobre la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, pues inclusive, también nuestro máximo tribunal, cayó en una serie de contradicciones y razonamientos imprecisos, como los que se han señalado con anterioridad, que vinieron a generar todavía mayor confusión sobre el tema.

Ante esta situación, en el año de 1995, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conformada ya únicamente por once ministros, cambia nuevamente su criterio y establece jurisprudencia firme en el sentido de que las aportaciones de seguridad social sí se rigen por los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, pues del examen del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, “se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones [...] no sólo por la calificación formal que de ellas hace” el precepto citado, sino que:

Por su naturaleza son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social [...] se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de la seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlo a través del procedimiento económico coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Instancia Pleno, Tomo II Primer Parte, p. 120, IUS7, No. De Registro 206016, cuyo rubro dice: “SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES.”

<sup>21</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Instancia Pleno, Tomo: II Primera Parte, p. 37, IUS7, No. De Registro: 206044.

<sup>22</sup> Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Instancia Pleno, Tomo II, septiembre de 1995, Tesis: P./J. 18/95, p. 62, IUS7, No. De Registro: 200323.



Así pues, el Pleno de la Corte viene a respaldar el argumento de que, de conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las aportaciones de seguridad social son una nueva categoría de contribución, diferente a los demás tributos clásicos, y su origen y fundamento se encuentra en el ámbito fiscal.

Como se puede observar de todo lo anterior, es indudable que ha existido en nuestro país una gran dificultad para definir la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, pues tanto en los Tribunales del Poder Judicial, como en la doctrina, se han emitido criterios por demás contradictorios, por lo que debemos pensar que se utilizaron a las figuras tributarias del derecho fiscal para que los patrones cumplieran con su obligación laboral oportunamente, y de esta manera, hacer viable la seguridad social en nuestro país.

Ahora, ya inclusive, se adicionó el artículo 5-A, de la Ley del Seguro Social, para dejar en claro que, tanto las cuotas obrero-patronales —término laboral—, como las aportaciones de seguridad social, —término fiscal—, son utilizados como sinónimos.<sup>23</sup>

## **5. Las aportaciones de seguridad social y el principio absoluto de legalidad tributaria.**

De conformidad con lo que se ha mencionado hasta aquí, es difícil que a estas alturas se cuestione ante los Tribunales del Poder Judicial, la naturaleza de las aportaciones de seguridad social como una nueva contribución.

Siendo lo anterior así, es claro que la creación y modificación de normas relativas a las aportaciones de seguridad social, deben observar los principios constitucionales contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, de entre los que resalta el principio de legalidad tributaria.

Corresponde ahora iniciar el desarrollo de este principio —desde una visión absoluta—, con la finalidad de aplicarlo a las aportaciones de seguridad social.

La legalidad tributaria es el principio constitucional más importante en materia fiscal,<sup>24</sup> y su fundamento se encuentra en el “... inalienable derecho social a la autoimposición, merced a él se garantiza que la sociedad no soporte más cargas tributarias que aquellas que la misma se autoimponga”.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> El artículo 5-A, fracción XV, de la ley del Seguro Social, establece que las cuotas obrero patronales son aportaciones de seguridad social.

<sup>24</sup> Como ejemplo de esta aseveración encontramos la jurisprudencia cuyo rubro dice: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL”, en la cual se señala que la violación del principio de legalidad tributaria debe examinarse previamente a las demás garantías fiscales, pues este principio constituye una exigencia de primer orden. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X, Agosto de 1999, Tesis: P./J. 77/99, p. 20. IUS2007, No. De Registro: 193,475.

<sup>25</sup> Jiménez González, Antonio. “Lecciones de Derecho Tributario”, Ed. Ecafsa, Thompson Learning, 7ª edición, México, 2001, ISBN 970-686-164-5, p. 148.

Es decir, el pueblo mexicano —al ejercer su soberanía nacional a través de los Poderes de la Unión—, viene a imponer sus propias cargas fiscales, con la finalidad de que exista certeza jurídica y se evite el abuso de las autoridades, pues la creación y establecimiento de las contribuciones le compete en forma exclusiva al legislador, tal y como lo establece el artículo 73, fracción VII, de nuestra carta magna.

De esta manera, la legalidad tributaria se convierte en una limitación a la potestad tributaria del Estado moderno, que viene a hacer la diferencia principal con relación al cobro de los tributos que eran establecidos a los vencidos como botín de guerra.

Este principio que tradicionalmente se ha enunciado con el viejo aforismo latino “nullum tributum, sine lege” —no hay tributo sin ley—, se traduce en una garantía individual que viene a otorgar certidumbre y seguridad jurídica al gobernado, y evita la arbitrariedad de la autoridad.

Sin embargo, no es suficiente que las contribuciones sean establecidas mediante una ley, sino que resulta necesario que, además, en la ley especial fiscal se fijen de manera clara y precisa, todos y cada uno de los llamados elementos esenciales de las contribuciones, que siguiendo con lo estipulado en el artículo 5º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y tarifa.

De esta manera, los puntos que tradicionalmente resultan obligatorios para que el legislador cumpla cabalmente con el principio de legalidad, en su versión absoluta, son:

- a) Que las contribuciones se establezcan en una ley, material y formal.
- b) Que los rubros relativos a cada una de las contribuciones se señalen en forma precisa en la Ley de Ingresos de la Federación, cuya función es otorgar seguridad y certidumbre jurídica a los gobernados, en el sentido de que los únicos impuestos que se van a cobrar a los gobernados para el siguiente ejercicio fiscal son lo que se encuentran enlistados en esta ley.
- c) Que las leyes fiscales especiales que desarrollan cada uno de las contribuciones tengan relación directa con la Ley de Ingresos de la Federación.
- d) Que se precise en estas leyes fiscales especiales el hecho imponible, así como todos y cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones.
- e) Que se fije la época de pago.
- f) Que las exenciones, como forma de liberar cargas a los particulares, sean establecidas a través de las leyes fiscales.
- g) Que para modificar o derogar normas tributarias se deben seguir los mismos procedimientos que se observaron para su creación.

De esta manera, resulta evidente en su versión absoluta, que el principio de legalidad en materia tributaria exige que tanto los elementos fundamentales que permiten individualizar el tributo —sujeto y objeto—, como aquellos que precisan el quantum de la obligación fiscal —base gravable y tasa o tarifa—, se encuentren precisados claramente en la ley.

Ahora bien, al pasar a través de la luz de este principio constitucional a las aportaciones de seguridad social, como una nueva categoría de contribuciones, tenemos que siempre ha existido en este sentido un fuerte cuestionamiento por parte de los estudiosos de este tema, pues se dice que no aparecen los elementos esenciales establecidos en la legislación ni en forma clara ni precisa, tal y como lo ordena el principio de legalidad tributaria, sobre todo comparando esta situación con los demás tipos de contribuciones contenidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior se debe en gran medida a las dificultades que se generan debido a la peculiar naturaleza de estas aportaciones de seguridad social, lo que ya se comentó en el punto inmediato anterior de este trabajo.

Por principio de cuentas, se ha puesto en duda la existencia del objeto imponible de esta peculiar contribución, pues a diferencia de las leyes de otras contribuciones, la legislación relativa a la seguridad social —Ley del Seguro Social y Ley del Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores— no menciona de manera clara cuál es la “realidad económica sujeta a imposición.

Por esta razón, Moreno Padilla ha señalado que en materia de aportaciones de seguridad social, sí existe la descripción del hecho generador, “sólo que la misma está inmersa en la definición que presenta la ley al establecer los sujetos pasivos de la relación y del aseguramiento”.<sup>26</sup>

De esta manera, se acepta en la actualidad que el objeto de estas contribuciones viene a ser la propia relación de trabajo que se da entre el patrón y el trabajador, y su fundamento la encuentran algunos autores en el artículo 12, de la Ley del Seguro Social.<sup>27</sup>

Esta relación laboral, basada en la subordinación del trabajador hacia el patrón, aparece como un objeto imponible muy diferente en comparación al que se da entre las demás contribuciones, como en el caso de los impuestos en los que se gravan presupuestos jurídicos relativos al ingreso, consumo y capital, todo lo cual tiene que ver de una u otra forma con la generación de riqueza.

Mayor dificultad para cumplir con el principio de legalidad tributaria se encuentra en la base gravable, mejor conocida en la Ley del Seguro Social como salario base de cotización, ya que la integración de ésta, desde sus inicios, aparece

---

<sup>26</sup> Moreno Padilla, Javier. Op. Cit., pág. 54.

<sup>27</sup> Cfr. Sánchez León, Gregorio, “Derecho Mexicano de la Seguridad Social”, 1ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1987, pág. 106. También se recomienda en este sentido consultar a Moreno Padilla, Javier, Op. Cit., páginas 51 a 57.

como uno de los problemas jurídicos que más tiempo ha tomado al legislador mexicano resolver.

Ante las críticas que se dieron con respecto a los grupos de cotización, que consistía en un sistema escalonado de grupos que se representaban por letras que alcanzaban de la A la U, se fueron dando diversas reformas, hasta que en el año de 1984, se estableció en la legislación del seguro social, el salario base de cotización definido de la misma manera que lo hace la Ley de Federal del Trabajo, debido a lo cual debía establecerse la base de cotización de conformidad con el salario integral.

Sin embargo, una cosa es el derecho laboral, en donde todas las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo deben entenderse que están siempre a favor del trabajador, y otra lo es el ámbito tributario, en el que los principios laborales no se aplican, pues lo que opera es la aplicación estricta de las normas que se refieren a los elementos esenciales de las contribuciones.

Lo anterior se comprueba con la introducción en la Ley del Seguro Social de este principio, pues a semejanza de lo que se establece en el artículo 5º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ahora en el artículo 9º del primer ordenamiento jurídico mencionado, se señala lo siguiente:

“Art. 9. Las disposiciones fiscales de esta Ley que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que finan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se consideran que establecen cargas las normas que se refieran a sujeto, objeto, base de cotización y tasa.”

De esta manera, y con el afán de darle mayor claridad a la base de cotización de las aportaciones de seguridad social, en aras de cumplir con el principio de legalidad tributaria, se introduce un sistema mediante el cual se indican, por una parte, los elementos que integran el salario base de cotización, y por la otra, la enumeración de los conceptos que son excluidos de la misma.<sup>28</sup>

En la actualidad, los elementos que continúan integrando la base de cotización se encuentran en el artículo 5-A, fracción XVIII, de la Ley del Seguro Social, y los elementos que se consideran excluidos, se localizan en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social, y son los instrumentos de trabajo, el ahorro, las aportaciones adicionales por concepto seguridad social que entregue el patrón, la alimentación y la habitación, las despensas, las participaciones en las utilidades de las empresas, los premios de asistencia y puntualidad, las cantidades aportadas para fines sociales, y el tiempo extraordinario, todas estas con las limitaciones que este propio ordenamiento establece.

---

<sup>28</sup> Flores Zavala lo mencionó de la manera siguiente: “Uno de los principios teóricos del derecho fiscal exige la claridad en la base gravable de cualquier contribución, por lo que en la L.S.S. anterior se hizo más de un intento para concretizar este principio en el salario como base de cotización en el Seguro Social (...) mediante un sistema en que se indican los elementos que integran el salario base de cotización y una enumeración de los conceptos que son excluidos del mismo”. Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; Ed. Porrúa, México, 1985, páginas 142 y 149.

A pesar de lo anterior, consideramos que esta disposición legal fue insuficiente para darle precisión al salario integrado, pues si bien los conceptos excluidos buscan ser una medida útil para dar claridad a la base de cotización, existen elementos que la integran que no tienen la precisión requerida, como son las percepciones y las prestaciones en especie, que adolecen de vaguedad, y no se diga en relación a la que viene a tener menor claridad y precisión de todos los elementos integradores: “cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”.<sup>29</sup>

Además de lo anterior, la enumeración en las normas legales de los elementos que quedan excluidos de la base de cotización, no funciona debidamente, pues las prestaciones que se le pueden otorgar a los trabajadores presentan muchas y diversas variantes, lo que genera en los patrones confusión e inseguridad jurídica, debido a lo cual es necesario dilucidar la verdadera naturaleza cada una de las prestaciones.

Verbigracia, para conocer si un determinado bien es un instrumento de trabajo, o si estamos ante un caso de ahorro, que permita a los patrones no incluirlos en la base de cotización, en muchas ocasiones quien viene a determinar esta situación son las propias autoridades fiscales, que lo hacen a través de criterios que emite el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Evidentemente que lo anterior es violatorio de la legalidad tributaria, pues este principio no permite a las autoridades fiscales intervenir de ninguna manera en la definición de los elementos de las contribuciones, como lo es en este caso, la base de cotización, porque las opiniones de los miembros de este Consejo Técnico no son más que simples criterios, que de conformidad con el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, no generan obligaciones a los contribuyentes, pero sí derechos en el caso de que éstos sean publicados en el Diario Oficial de la Federación.

La inseguridad jurídica que ha acompañado a los patrones durante más de sesenta años, ante las dificultades que presenta la base de cotización en las aportaciones de seguridad social, se refleja en los numerosos juicios que se han tenido que presentar en los tribunales mexicanos por la interpretación de los elementos que integran esta base, que han generado un buen número de tesis jurisprudenciales, que si bien ayudan a dilucidar de mejor forma este problema, resulta insuficiente ante la gran variedad de prestaciones que se pueden otorgar en el mundo laboral.

Debido a lo que se ha venido comentando hasta aquí, existen propuestas para modificar el concepto de salario integrado, por otro más apropiado, sobre todo relacionado con las necesidades de los avances que se requieren en la moderna seguridad social en nuestro país.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Cfr. Rodríguez Tovar, José de Jesús. “Derecho Mexicano de la Seguridad Social”, Escuela Libre de Derecho, Fondo para la Difusión del Derecho, 1ª edición, México 1989, páginas 179-183. ISBN 9686236-03-1.

<sup>30</sup> Ruiz Moreno propone que debe utilizarse el término ingreso o percepción, en vez de salario, y añade: “Realmente ignoramos cuales serían los argumentos para persistir utilizando una añeja e inadecuada base tributaria en materia de seguridad social, haciéndose caso omiso de las

Otra situación que llama la atención en la actualidad, consiste en la integración del salario base de cotización con respecto a las aportaciones al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores, pues ahora el artículo 29 de esta Ley, remite a la base que se encuentra señalada para las aportaciones contenidas en la Ley del Seguro Social, situación que más adelante se comentará en el punto siguiente.

Mención aparte merece el problema que se presenta con el financiamiento del seguro de riesgos de trabajo y la legalidad tributaria. Por principio de cuentas, es importante mencionar que la complejidad y el tecnicismo que se ha requerido para calcular las cuotas a pagar, hace que la mayoría de los estudiosos del tema desarrollen este tema por aparte. No obstante lo anterior, esta complejidad de ninguna manera podría justificar el hecho de que no se respete la legalidad tributaria, pues es claro que se estaría violando flagrantemente el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

Durante mucho tiempo, autores reconocidos señalaron la violación de este principio al calcular las cuotas del seguro de riesgos de trabajo, el cual protege a los trabajadores de los accidentes y enfermedades a los que se encuentran expuestos durante su jornada laboral.

Principalmente se mencionó que la clasificación de las empresas, según el peligro que presenten en el desarrollo de sus actividades, así como las fórmulas que permiten determinar el grado de riesgo, —que son los elementos necesarios para obtener el cálculo de la prima a cubrir por este seguro—, no se encontraban establecidas en la Ley del Seguro Social, sino en el entonces Reglamento para la Clasificación de Empresas y Determinación del Grado de Riesgo del Seguro de Riesgos de Trabajo, que obviamente no es una ley desde el punto de vista formal y material.<sup>31</sup>

Ante esta crítica, se realizaron diversas reformas tendientes a incorporar en la Ley del Seguro Social la mayoría de los conceptos necesarios para el cálculo de la cuota a pagar por este seguro, sin embargo, este esfuerzo no resultó suficiente para dar el debido cumplimiento de la legalidad tributaria, es decir, establecer todos y cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones en la ley.

Así lo sostiene en especial Agustín G. Ricoy Saldaña, ferviente defensor de la existencia de las aportaciones de seguridad social, que señala lo siguiente:

”... Y es el caso que en la materia que nos ocupa no se cumple con este principio, pues, por un lado, el catálogo o lista de actividades que establece los supuestos para ubicar a cada patrón en la clase que le corresponda conforme a la mayor o menor peligrosidad a que están expuestos sus trabajadores y con base en ella determinar, en conjunción con otros elementos , la cuota a cubrir en esta rama de

---

opiniones de gentes calificadas y estudiosos de la materia quienes desde distintos foros más que sugerido habían clamado para que por fin ese paso trascendente, que clarificara el panorama en este tema”. Ruiz Moreno, Ángel Guillermo, “Nuevo Derecho de la Seguridad Social”, 1ª edición, Ed. Porrúa, México, 1999, ISBN 970-07-0970-1, pág. 233.

<sup>31</sup> Rodríguez Tovar, José de Jesús, Op. Cit., pág. 215.

aseguramiento, se encuentra contemplada en el Reglamento para la Clasificación de Empresas y Determinación del Grado de Riesgo del Seguro de Riesgos de Trabajo, ordenamiento emitido por el Presidente de la República y por tanto carente del requisito forma señalado, al no haber sido expedido por el Poder Legislativo.”<sup>32</sup>

El mismo autor añade lo siguiente:

“... y asimismo, porque las fórmulas que permiten a la autoridad fiscal (Instituto Mexicano del Seguro Social) determinar anualmente el índice de siniestralidad de cada uno de los patrones y, por consecuencia, la cuota que deben pagar en los seis bimestres subsecuentes, también se encuentran desarrolladas en el mencionado reglamento, sin que obste para llegar a esta conclusión el que se haya incorporado a la Ley del Seguro Social la relación de los grados de riesgos de cada una de las cinco clases hasta ahora existentes y las primas asignadas a cada uno de ello, puesto que no se incluyen en la ley los elementos necesarios para determinar dicho grado y, por ende, la cuota que les corresponde cubrir.”<sup>33</sup>

Esta argumentación tendiente a demostrar que resulta inconstitucional la forma en que se realiza el cálculo del seguro de riesgos de trabajo, por violación directa al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, no cambia, evidentemente, por el hecho de que se introduce un nuevo Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, pues las fallas que se han mencionado previamente continúan también con la nueva Ley del Seguro Social de 1997.

## **6. La legalidad tributaria como principio relativo y las Aportaciones de Seguridad Social.**

De lo que hemos expuesto hasta aquí, podríamos concluir que, en los casos que hemos comentado en el punto inmediato anterior, las aportaciones de seguridad social no cumplen debidamente con el principio de legalidad tributaria, en su significación absoluta.

Sin embargo, debemos destacar que en otras latitudes se han desarrollado propuestas en el sentido de señalar que este principio también puede ser relativo, en cuanto al contenido para la creación de una contribución, No obstante, en la mayor parte del siglo pasado, diversos autores mexicanos, con apoyo a tesis emitidas por los Tribunales del Poder Judicial, consideraron que en nuestro país la “... Reserva de ley es absoluta, tanto en el origen del gravamen a través del acto legislativo en sentido formal y material, como por la necesidad de que en dicho acto se contengan los elementos esenciales del hecho imponible, como son el objeto, sujeto, base imponible, cuota o tarifa, requerimiento que es reiterado en la legislación ordinaria.”<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Ricoy Saldaña, Agustín G., Op. Cit., p. 126.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> Villalobos Ortiz, Ma. Del Consuelo. “El Principio de Legalidad en Materia Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano”, en Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México). Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios Tributarios Constitucionales celebrado en la

Así tenemos que el principio de reserva de ley se refiere a la necesidad de que ciertas materias sean reguladas por normas que provengan exclusivamente por el poder del Estado que tiene la función de legislar, por lo que todo lo que se refiera a los elementos esenciales de las contribuciones —sujeto, objeto, base imponible y tasa o tarifa—, tal y como lo señala el artículo 5º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, debe quedar enmarcado dentro de la función del Poder Legislativo.

Lo anterior significa que normalmente en nuestro país se ha considerado que el alcance del principio de legalidad tributaria es absoluto, pues abarca a todos los elementos de las contribuciones, como son el sujeto, objeto, base y tasa y tarifa, son materia exclusiva reservada a la ley.<sup>35</sup>

Sin embargo, ya desde hace tiempo se han escuchado voces autorizadas que señalan ciertas desavenencias que se han presentado con el principio de legalidad tributaria desde un punto de vista absoluto en nuestro país.

Una primera situación que se presenta en este sentido, la encontramos con las diversas interpretaciones de la temporalidad de la Ley de Ingresos de la Federación, que como ya se ha manifestado, tiene la función de ser un mecanismo que busca auxiliar y simplificar el trabajo legislativo, al cumplir con el mandato constitucional de establecer las contribuciones en forma anual, sin tener que discutir nuevamente las leyes fiscales especiales que ya fueron aprobadas con anterioridad.

Precisamente este principio de anualidad de la Ley de Ingresos de la Federación y del presupuesto de egresos de la federación, establecido en el artículo 74, fracción I, de nuestra Constitución, en virtud del cual su vigencia únicamente abarca un año, viene a ser un cuestión muy debatida por la doctrina.

La controversia gira en torno a la temporalidad de las leyes fiscales especiales, pues existe el argumento de que sí en la Ley de Ingresos de la Federación no se incluyera alguna de las contribuciones ya aprobadas con anterioridad, estas leyes fiscales respectivas perderían su vigencia en forma automática, luego entonces, si esto es así, las leyes fiscales especiales tienen también una vigencia anual, de la misma manera que la Ley de Ingresos de la Federación.

El principal defensor de esta visión, lo fue el insigne autor del derecho administrativo Don Gabino Fraga, que en lo conducente señalaba lo siguiente:<sup>36</sup>

---

Universidad de Salamanca, España, en el mes de Septiembre de 1989. En este sentido, ver también Calvo Nicolau, Enrique. "Tratado del Impuesto Sobre la Renta", Tomo I, Ed. Themis, 1ª edición, Tercera Reimpresión, México, 1999, pp. 244 y 245.

<sup>35</sup> Sergio Fco. De la Garza lo señala de la manera siguiente: "el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa...". De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cot., pág. 267.

<sup>36</sup> Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, 36ª edición, México 1997, Páginas 318 y 319.



“De aquí se desprende que si anualmente debe discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido.

Esto significa que en realidad el Congreso sólo se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre impuestos que ha regido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas **deben entenderse incorporadas a la ley general de ingresos que anualmente les imprime su vigencia.**” (Las negrillas son nuestras)

El mismo autor nos explica que “... la Suprema Corte de Justicia ha sostenido la tesis contraria afirmando que ‘aún cuando las leyes de ingresos [...] deben ser aprobadas anualmente [...] 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 condiciona la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación hasta que son derogadas.’”<sup>37</sup>

Ante estas dos corrientes que se dieron en relación con la temporalidad de las leyes fiscales especiales, destaca el importante señalamiento que realiza el Ministro de la Suprema Corte, Don Juan Díaz Romero, en el sentido de que “... el mismo Gabino Fraga ya no pensó de la misma manera cuando llegó con nosotros a la Corte, ¿por qué razón?, por la técnica que se utiliza en el juicio de amparo, pues si las leyes fiscales especiales tuvieran una vigencia anual, igual que la Ley de Ingresos de la Federación, entonces los contribuyentes podrían año tras año impugnarlas de inconstitucionales, a través del juicio de amparo, por lo que no habría leyes fiscales firmes...”<sup>38</sup>

Otra discrepancia que en tiempos anteriores se dio con respecto al principio de legalidad tributaria, consistió en la posibilidad de que el Poder Ejecutivo pudiera regular el comercio exterior, a través de realizar directamente la restricción, y prohibición de importaciones, exportaciones y el tránsito de productos a través del país, o bien, inclusive el aumento, disminución o derogación de tasas y tarifas de los impuestos al comercio exterior, todo esto con la finalidad de salvaguardar los intereses nacionales, ante fluctuaciones y cambios repentinos que se dieran en la economía nacional y mundial.

---

<sup>37</sup> *Ibidem*. El autor cita la Jurisprudencia de la S.C. de J. 1917-1965. Pleno, tesis 16.

<sup>38</sup> Palabras pronunciadas por Don Juan Díaz Romero, entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Seminario Sobre Derecho Constitucional Tributario en el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos, realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 29 de junio de 2005, en la ciudad de Santiago de Querétaro, Qro.

Lo anteriormente expresado era indudablemente violatorio del principio de legalidad tributaria, por lo que se requirió de la introducción de una reforma constitucional en diciembre de 1950, que permitió al Ejecutivo regular el comercio exterior a través de la alteración de tasas de los impuestos a la importación o exportación, e inclusive, la creación de dichas tarifas o alcúotas.

De esta forma, nació esta facultad del Ejecutivo, establecida en el artículo 131, segundo párrafo, de nuestra carta magna, como una excepción al sistema de división de poderes consagrados en la misma Constitución, todo lo cual se debe "... a las poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior".<sup>39</sup>

Así pues, tenemos que en el derecho tributario mexicano esta facultad del Ejecutivo se constituyó como la única excepción al principio de legalidad tributaria permitida por la Constitución y que viene a ser conocido en la doctrina como un decreto-delegado.

Pero desde nuestro punto de vista, el verdadero "*resquebrajamiento*" del principio de legalidad tributaria absoluto en nuestro país, se debió a la fuerte influencia que la doctrina española tuvo en este sentido. En efecto, esta visión tomada a su vez de la escuela italiana, precisa lo siguiente:<sup>40</sup>

a) Que los tributos sean creados en forma exclusiva a través de un acto legislativo.

b) Que en la ley que crea el tributo se definan todos, pero sólo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo y concretamente los siguientes: sujetos activo y pasivo del tributo y hecho imponible.

c) No sería, por el contrario, absolutamente precisa la regulación de los otros elementos, por ejemplo la base imponible, tarifas etc., siendo suficiente, respecto a estos elementos, que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la administración al regular los citados elementos y favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo."

Esta visión que viene a constituir una de las formas de la llamada legalidad tributaria relativa, desde nuestro punto de vista, ha impactado de manera irreversible al llamado principio absoluto de legalidad tributaria en nuestro país.

En base a lo anterior, a finales de los años ochentas del siglo pasado se da inicio con la relatividad de este principio en México, debido al impuesto predial y a su dificultad para que se establezcan en forma completa todos los elementos

---

<sup>39</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 271.

<sup>40</sup> Cfr. González García, Eusebio. "El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978", en Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México). Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios Tributarios Constitucionales celebrado en la Universidad de Salamanca, España, en el mes de Septiembre de 1989, páginas 402 y 403.

de las contribuciones en la ley, pues se requería del avalúo de los bienes inmuebles, recurriendo a valores unitarios, con tarifas unitarias por renglones y tipos de construcciones que se encomiendan a comisiones. De esta forma, la relatividad de este principio llega por la complejidad del mundo actual”.<sup>41</sup>

De esta manera, el principio de legalidad tributaria se va relajando y se dilucidan por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una serie de situaciones que habían sido cuestionadas durante mucho tiempo, de entre las cuales destacan las siguientes:

a) Para cumplir con el principio de legalidad tributaria basta con que los elementos esenciales de las contribuciones se consignent expresamente en una Ley, aún y cuando ésta sea la Ley de Ingresos de la Federación.<sup>42</sup>

b) También se tiene ya por cumplido este principio constitucional cuando en artículos transitorios se prevea una contribución o los elementos esenciales de las contribuciones.<sup>43</sup>

c) Inclusive, se acepta ahora que los elementos esenciales de las contribuciones se contengan en distintas leyes.<sup>44</sup>

Las anteriores interpretaciones se encuentran contenidas en tesis aisladas provenientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que si bien son aisladas, fueron emitidas por el Pleno de nuestro máximo tribunal por unanimidad de votos, lo que nos viene a dar la pauta seguir en estos casos.

Sin embargo, la Corte fue más allá de las consideraciones anteriores, al emitir en el año de 1997, la tesis que dice:

“CATASTRO. LOS ARTÍCULOS 30 Y 55 DE LA LEY CORRESPONDIENTE DEL ESTADO DE SINALOA, ASÍ COMO EL 18 DE SU REGLAMENTO, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.- La interpretación

---

<sup>41</sup> Palabras pronunciadas por Don Juan Díaz Romero, entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Seminario Sobre Derecho Constitucional Tributario en el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos, realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 29 de junio de 2005, en la ciudad de Santiago de Querétaro, Qro.

<sup>42</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Instancia: Pleno, Tomo: I, Junio de 1995, Tesis: P. XXII/95, página 37. No. De Registro: 206,367, con el rubro “DERECHOS. PARA QUE CUMPLAN CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA BASTA CON QUE SUS ELEMENTOS ESENCIALES SE CONSIGNEN EXPRESAMENTE EN UNA LEY, AUN CUANDO ESTA SEA LA DE INGRESOS.”

<sup>43</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época, Pleno, Tomo: XXIII, Mayo de 2006. Tesis: P. XLIII/2006, página 13. No. de Registro: 175,061, con el rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS.”

<sup>44</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época, Pleno, Tomo: XXIII, Mayo de 2006. Tesis: P. XLIIIV/2006, página 14. No. de Registro: 175,060, con el rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO.”

armónica del artículo 51 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa, así como de los inmersos en la Ley de Catastro de ese Estado, pone de manifiesto que los artículos 30 y 55 de ésta no son violatorios del principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional. El primero de ellos establece, como base para la determinación del impuesto predial en tratándose de predios rústicos o fincas urbanas, el valor catastral determinado conforme a la Ley de Catastro. A su vez, en los artículos 30 y 55 de esta ley se faculta al Instituto Catastral de dicha entidad para que, a través del implemento de las tablas de valores unitarios, obtenga el avalúo de los inmuebles practicado por peritos, también autorizados por el instituto, y determine así el valor catastral. Si bien de tales artículos se desprende que una autoridad administrativa, como lo es el Instituto Catastral, determinará el valor catastral, tal determinación no la hace a su arbitrio, sino de acuerdo con los lineamientos previstos en la propia ley, especialmente en los artículos 6o., 26, 30, 31, 32, 33, 34, 50, 52, 54 y 55, entre otros, de los que se desprende que la ley define diversos conceptos, señala los pasos que deben darse, los índices a que hay que atender e incluso prevé un recurso a favor del contribuyente que no esté de acuerdo con la valuación. Es decir, en la ley se dan los lineamientos que debe seguir el Instituto Catastral al realizar los estudios técnicos para determinar la propuesta de valores unitarios. Si el legislador no entra en detalles, ello obedece a que se está en presencia de un fenómeno dinámico que requiere de un cuerpo especializado que tenga experiencia en esas materias, quien al emitir las tablas de valores fija índices que dan una razonable certeza o justificación racional para evitar arbitrariedades en contra de los gobernados. De ahí que, atendiendo al principio de reserva relativa que rige en materia de legalidad tributaria, la remisión que se hace al artículo 18 del reglamento para que fije el procedimiento al que dicho instituto deba sujetarse para la elaboración de las mencionadas tablas, no pueda considerarse como una deslegalización de la materia reservada, toda vez que el procedimiento establecido en el reglamento está claramente subordinado a la ley, y no se trata de una regulación independiente, con lo que se evita que la autoridad administrativa a su arbitrio fije el valor de las bases para determinar el valor del inmueble objeto del tributo”.<sup>45</sup>

Como se puede observar de la transcripción anterior, nuestro Máximo Tribunal está aceptando la participación en la determinación del valor catastral de un órgano, que pertenece, no al Poder Legislativo, sino a la propia administración, y justifica esta intervención en razón de que se trata de un “*fenómeno dinámico que requiere de un cuerpo especializado que tenga experiencia en esas materias*”, y de forma muy descriptiva agregan lo siguiente:

“De ahí que, atendiendo **al principio de reserva relativa que rige en materia de legalidad tributaria**, la remisión que se hace al artículo 18 del reglamento para que fije el procedimiento al que dicho instituto deba sujetarse para la elaboración de las mencionadas tablas, no pueda considerarse como una deslegalización de la materia reservada, toda vez que el procedimiento establecido en el reglamento está claramente subordinado a la ley...”. (Las negrillas son nuestras)

La importancia de esta tesis, radica precisamente en la interrupción del criterio que se había venido sosteniendo hasta entonces.<sup>46</sup> De esta manera, es claro

---

<sup>45</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Pleno, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tomo VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLIX/97, p. 74, IUS2007, No. Registro: 197,371.

<sup>46</sup> Esta tesis interrumpe el criterio sustentado en la tesis P. LXXXVIII/97, de rubro: "IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL

que la Suprema Corte de Justicia de la Nación cambia su criterio original, pues ya no se considera aplicable la reserva de ley absoluta, sino que es el principio de reserva relativa el que ahora rige en materia de legalidad tributaria.

Debido a lo expuesto, se acepta que no existe inconveniente para remitir a un reglamento administrativo el procedimiento a través del cual un órgano administrativo deba sujetarse para la elaboración de tablas que resultan necesarias para fijar el valor catastral, y todo esto en virtud a una complejidad técnica para obtener la base imponible de estos impuestos prediales.

El nuevo criterio fue apuntalado por la tesis cuyo rubro dice: “LEGALIDAD TRIBUTARIA, ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”, que en lo conducente señala lo siguiente:<sup>47</sup>

”... 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 normatividad 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.”

La justificación que la Corte continúa dando para aprobar la reserva relativa de la ley consiste en la complejidad de los aspectos técnicos, y agrega que también puede ser por el “*debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria*”.

Es importante mencionar que las dos tesis aisladas antes mencionadas fueron aprobadas por mayoría de siete votos, sin embargo, todavía estuvieron como disidentes los Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo.

De los Ministros antes citados, destaca en este tema Don Genaro D. Góngora Pimentel, quién siempre había estado defendiendo la reserva absoluta de ley para todos los elementos de las contribuciones, incluyendo los que determinan el quantum del impuesto, como se puede apreciar de la transcripción que dice:

“Los elementos que integran la base gravable, es decir, los valores, ingresos, deducciones, etc., deben ser materia de reserva de ley, pues representan nada menos que la obligación tributaria que puede exigir la Hacienda Pública. Al cumplirse esto, el sujeto contribuyente podrá conocer con certeza la cuantía y constitucionalidad de su deuda tributaria, respetándose así un mínimo de seguridad jurídica para dicho sujeto.

---

TRIBUTOS (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA).”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V-Mayo, página 165.

<sup>47</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Pleno, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis aislada, VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, p. 78, IUS2007, No. Registro: 197,375.

En cuanto al procedimiento de cálculo de la base gravable, pienso que también es un elemento que no se debe dejar al arbitrio de la autoridad administrativa, pues afecta el importe de la obligación lo que, a su vez, determina la afectación de los derechos de propiedad del particular, derechos que –como vimos– sólo las leyes pueden limitar.”<sup>48</sup>

A pesar de lo anterior, ya para el año de 2006, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emite una tesis por unanimidad de votos, que no deja lugar a dudas, y que desde nuestro particular punto de vista, viene a confirmar –de manera irreversible– la reserva relativa de ley en los elementos que son necesarios para fijar el quantum de la obligación fiscal. Dicha tesis señala lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley”.<sup>49</sup>

Una vez que ha quedado admitida la reserva relativa de ley por nuestro máximo tribunal, es menester ahora recapitular los aspectos fundamentales de la misma, de la forma siguiente:

- a) La reserva relativa de ley sólo es aplicable para los elementos que permiten la cuantificación de la contribución, como son la base imponible y la tasa o tarifa.
- b) Queda prohibida la aplicación de este principio en forma relativa para el sujeto y el objeto, que son los elementos fundamentales que permiten individualizar el tributo.

---

<sup>48</sup> Góngora Pimentel, Genaro David. “El Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo”, Revista Lex, 3ª Época, Año III, Núm 19, México, Enero de 1997, página 5.

<sup>49</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Pleno, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis aislada, XXIII, Mayo de 2006, Tesis: P. XLII/2006, p. 15, IUS2007, No. Registro: 175,059.

- c) En tratándose de la base y la tasa, resulta suficiente que se establezcan en la ley, pudiéndose desarrollar éstos en otras fuentes de menor jerarquía, como lo es el reglamento administrativo.
- d) Las normas establecidas de esta manera en los reglamentos, quedan supeditadas a las reglas generales establecidas en la ley, que marca el límite para el desarrollo de las normas reglamentarias.
- e) La posibilidad de remitir procedimientos de cálculo de la base gravable a reglamentos administrativos, debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Ahora bien, nos preguntamos ahora como ha afectado la aceptación del principio de reserva relativo de ley por parte del máximo tribunal en las aportaciones de seguridad social.

Habíamos comentado ya que las aportaciones de seguridad social son una contribución relativamente nueva y sui generis, sin embargo, a partir de que se les consideró como tal, es claro y evidente que deben cumplir con los principios constitucionales tributarios, de entre lo cuales destaca el principio de legalidad tributaria.

Ya se había señalado la gran inseguridad jurídica que ha prevalecido en torno a la base de cotización establecida en la actualidad en el artículo 5-A, fracción XVIII, de la Ley del Seguro Social, así como los elementos que se consideran excluidos, los que se localizan en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social, base de cotización que ha sido definida de la misma manera que lo hace la Ley de Federal del Trabajo.

Ante esta problemática, nos preguntamos hasta donde debe alcanzar la precisión y claridad de los elementos que integran la base imponible de las contribuciones, en aras de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

En este sentido, una buena técnica legislativa consiste en establecer en las propias normas legales la definición de aquellos términos que pueden resultar confusos, tal y como se hace, por ejemplo, en el artículo tercero de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Siguiendo esta idea, en forma reciente se incorporó a la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, el artículo 5-A, en el que se establecen una serie de definiciones con la finalidad de dar mayor precisión a las figuras incluidas en esta norma legal.

No obstante lo anterior, en cuanto a la base de cotización, únicamente se señalan en la fracción XVIII, del mencionado artículo 5-A, de la norma legal antes citada, los elementos que deben de ser incluidos en la misma, sin que se precise ninguna definición, que permita conocer a ciencia cierta cuándo una prestación social debe o no ser incluida en la base de cotización.

Esta situación ha creado durante más de sesenta años una gran inseguridad jurídica para los patrones, quienes han tenido dos caminos en casos de

confusión de los elementos integradores de la base de cotización: la primera consiste en aceptar el punto de vista de la propia autoridad administrativa, contenidos en simples criterios que emite el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, y la segunda, acudir a los Tribunales con la intención lograr imponer que determinada prestación social, por su naturaleza, sea excluida en la base de cotización, situación de la cual existen innumerables tesis que demuestran esta problemática.

De esta forma, sí ya de por sí se tienen problemas para conocer con seguridad jurídica que elementos deben o no incluirse en la base, tal y como ya lo señalamos, existen elementos que de plano tienen un significado incierto, vago e impreciso, como son las percepciones, las prestaciones en especie, y “cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”.

Sin embargo, ahora se considera que no resulta violatorio del principio de legalidad tributaria, el hecho de que no se definan todos los términos utilizados en las normas legales, lo que se corrobora con la tesis emitida por el Pleno de la Corte, que dice:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY.- Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional”.<sup>50</sup>

Como se puede observar, nuestro máximo Tribunal señala que el principio de legalidad tributaria no exige la definición de las palabras utilizadas, sino que resulta suficiente que en las normas legales se precisen de forma razonable los términos empleados, de manera que “cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales”.

---

<sup>50</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Pleno, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis aislada, III, Febrero de 1996, Tesis: P. XI/96, p. 169, IUS2007, No. Registro: 200,214.



Después de revisar toda la problemática que se ha presentado durante mucho tiempo con respecto a los elementos que deben integrar la base de cotización en las aportaciones de seguridad social, y sobre todo, de la gran cantidad de tesis emitidas por los Tribunales del Poder Judicial a este respecto, estamos ciertos de que persisten los problemas en este sentido, aún para “las personas de entendimiento ordinario”.

Ahora bien, existe la posibilidad de que se puedan tomar en consideración, de manera supletoria, los conceptos utilizados en la Ley Federal de Trabajo. Sin embargo, existe la interrogante de si se viola el principio de legalidad tributaria al remitir los elementos integrados de la base de cotización a otra ley, que ni siquiera es fiscal.

Cabe destacar que se presenta semejante situación en el caso de la base imponible establecida en la Ley del Instituto del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores, pues a partir del año de 1997, esta norma legal establece en su artículo 29, que se tomará como base, la que se encuentra establecida en la Ley del Seguro Social.

En realidad, el legislador sólo trató de homologar este elemento con la base de cotización contenida en la Ley del Seguro Social, no obstante, lo que llama la atención es que esta cuestión se haya subsanado no a través de la propia Ley del INFONAVIT, sino que se realiza la remisión de un elemento esencial de las contribuciones a otra ley diferente.

La Corte consideró que la remisión genérica que hace la Ley del INFONAVIT a la Ley del Seguro Social, en cuanto a la integración y cálculo de la base y límite superior salarial para el pago de las aportaciones de seguridad social no viola el principio de legalidad tributaria, “... habida cuenta que no existe ningún impedimento constitucional para que el legislador, al determinar alguno de los elementos de una contribución que establezca, se remita a los previstos en otras leyes, siempre y cuando, como en el caso, ello no demerite la certeza y seguridad jurídica, que es la finalidad perseguida por el principio de legalidad tributaria.”<sup>51</sup>

Esta solución era en cierta manera previsible, pues la tendencia como ya se expuso, consiste en que nuestro máximo tribunal considera que no se viola este principio tributario cuando existe una remisión a otra ley, pues lo importante en todo caso es que los elementos esenciales de las contribuciones se contengan en una ley, sin importar si se trata, en este caso, de un ordenamiento jurídico distinto a la Ley del Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores.

---

<sup>51</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Pleno, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P./J. 96/98, p. 195, IUS2007, No. Registro: 194,887, con el rubro que dice: “INFONAVIT. LA REMISIÓN GENÉRICA DE LA LEY RELATIVA A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL EN CUANTO A LA INTEGRACIÓN Y CÁLCULO DE LA BASE Y LÍMITE SUPERIOR SALARIAL PARA EL PAGO DE LAS APORTACIONES PATRONALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”.

## **7. El seguro de riesgos de trabajo y la remisión que hace la ley al reglamento para la determinación de las primas.**

La finalidad del seguro de riesgos de trabajo es proteger al trabajador de los accidentes y enfermedades a se encuentran expuestos con motivo de su relación laboral.

En este sentido, el trabajador tiene derecho a que se le proporcione asistencia médica, hospitalaria, quirúrgica, farmacéutica, así como a un subsidio equivalente al 100% del salario que se tenga registrado por el obrero cuando se encuentre incapacitado temporalmente. También cuando la incapacidad sea permanente —en forma total o parcial—, tendrá derecho a una pensión definitiva, o en caso de muerte del asegurado, sus familiares tendrán derecho a una pensión de viudez, orfandad o de ascendencia.

De los cinco tipos de seguros contemplados en la Ley del Seguro Social, sin lugar a dudas, el que presenta un mayor grado de complejidad es el seguro de riesgos de trabajo, sobre todo en lo que toca a su régimen financiero, pues para que el Instituto Mexicano del Seguro Social pueda hacer frente a las prestaciones mencionadas anteriormente, las disposiciones legales establecen que para calcular la aportación a cubrir por el patrón, se determinará con la cuantía del salario base de cotización, y además, con *los riesgos inherentes a la actividad del negocio de que se trate*.

El sistema elegido por nuestro país, con la finalidad de que las empresas aporten al seguro de riesgos de trabajo, de conformidad con la peligrosidad a que están expuestos sus trabajadores, tiene un grado de complejidad que hace necesario que el legislador remita a normas reglamentarias ciertas cuestiones que resultan obligatorias para la determinación de la prima que se debe aplicar al salario base de cotización, situación que ha sido impugnada como violatoria del principio de legalidad tributaria, tal y como ya se ha mencionado con anterioridad.

Sin embargo, estas críticas se hicieron en una época en la cual regía en México el principio de reserva absoluta de ley, por lo que es importante analizar esta cuestión desde el punto de vista de la reserva relativa de ley, que impera ahora en nuestro país.

Dos son desde nuestro punto de vista, las principales remisiones que la normatividad legal realiza a los Reglamentos respectivos que tienen la posibilidad de afectar el principio de legalidad tributaria:

### **A. Clasificación de las empresas.**

Las disposiciones legales que regulan el cálculo de la aportación que deben cubrir los patrones, agrupan a los patrones en cinco grandes apartados o *clases*, otorgándole a cada una de las cinco clases contempladas en la ley, una prima media, que será la que deban cubrir las empresas al iniciar sus operaciones.

Sin embargo, para que el patrón se inscriba por primera vez en el Instituto, es necesario que se ubique en alguna de estas clases, y para llevar a cabo esta clasificación, la legislación le remite al Reglamento, estableciéndose únicamente en el artículo 75, que la determinación de las clases comprenderá “una lista de los diversos tipos de actividades y ramas industriales, catalogándolas en razón de la mayor o menor peligrosidad a que están expuestos los trabajadores y asignando a cada uno de los grupos que formen dicha lista, una clase determinada”.

Así tenemos que la ley se limita a señalar que habrá una lista con diversos tipos de actividades que serán catalogadas en razón de la mayor o menor peligrosidad, sin que propiamente sea el legislador quien venga a realizar esta clasificación, pues es el Ejecutivo quien la lleva a cabo, a través del artículo 196 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, que es quizá la norma reglamentaria más larga de nuestro sistema jurídico.

b. La fijación de la siniestralidad.

En el artículo 72 de la Ley del Seguro Social se establece que las empresas deberán obtener sus primas multiplicando la siniestralidad de la empresa por un factor de prima, y al producto se le sumará una prima mínima de riesgo, conforme a la fórmula:  $\text{Prima} = [(S/365) + V \cdot (I + D)] \cdot (F/N) + M$ .

De esta manera, la fórmula actualmente consta de tres componentes:

La Siniestralidad: que está basada en una constante (V): 28 años como duración promedio de un trabajador; y tres variantes, (S): Total de días subsidiados a causa de incapacidad temporal, (I). Suma de los porcentajes de las incapacidades permanentes, parciales y totales, divididos entre 100, y (D): número de defunciones.

El Factor de Prima: integrada por (F): 2.3 y (N): número de trabajadores promedio expuestos al riesgo.

La Prima mínima de riesgo, que es de 0.005.

A pesar de que en la propia ley se está desarrollando la fórmula antes descrita, en el último párrafo del artículo 74 se señala que la “siniestralidad se fijará conforme al reglamento de la materia”, poniendo en duda de esta manera el cumplimiento del principio de legalidad tributaria.

Planteadas las cosas así, pasamos a desarrollar este tema. Por principio de cuentas, resulta claro que en la actualidad, el simple hecho de que el legislador remita a los reglamentos administrativos partes que integran los elementos que permiten obtener el quantum de la contribución, *es una situación que no es por sí sola violatoria del principio de legalidad tributaria*.

Lo anterior es así, porque el principio de reserva relativa de ley permite que todo lo referente a la base de cotización y a las tasas y tarifas, sean reguladas y

desarrolladas a través de normas reglamentarias, siempre y cuando esta regulación quede subordinada a las reglas generales establecidas en la ley.

En este sentido, la simple remisión que los artículos 71, 73, y 74, de la Ley del Seguro Social hacen a los reglamentos administrativos correspondientes, no viola el principio de legalidad tributaria, ya que la regulación de los elementos esenciales de las contribuciones que permiten obtener el quantum de la obligación fiscal, *no es una materia que quede limitada de manera exclusiva por la ley*, pues precisamente, como ya se ha explicado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acepta ahora que la aplicación de la reserva relativa de ley, si bien queda prohibida en cuanto a los elementos fundamentales que individualizan el tributo —sujeto y objeto—, si permite su aplicación para los elementos que cuantifican la contribución, como son la base imponible y la tasa o tarifa.

Ahora bien, debemos destacar que esta remisión que hace el legislador a normas reglamentarias, como complemento de la regulación legal, se encuentra limitada, en primer lugar, a la existencia de una norma legal primaria, y en segundo, a la necesidad que tiene el legislador de que las normas reglamentarias estén circunscritas únicamente a los principios generales establecidos en la ley.

Por lo tanto, queda prohibido que dicha remisión permita al Ejecutivo o a las autoridades administrativas regular la base de cotización y la tasa o tarifa, en forma independiente y no subordinada a la ley, es decir, de manera arbitraria y a su libre albedrío.

Así las cosas, lo conducente ahora es analizar si esta remisión que el legislador hace a través de los preceptos legales antes citados cumple con los requisitos que fija en nuestro país el principio de reserva relativa de ley.

En el caso de la remisión que hace la Ley del Seguro Social al Reglamento, con motivo de la clasificación de empresas que realiza propiamente el Ejecutivo, de conformidad a los riesgos inherentes a las actividades que realizan las negociaciones, tenemos que en la Ley se limita en el artículo 73, a señalar la prima media, en por cientos, que deben pagar los patrones en cada una de las cinco clases en que se encuentran clasificadas las empresas, *de conformidad con el Reglamento*, según la tabla siguiente:

Prima media	En por cientos
Clase I	0.54355
Clase II	1.13065
Clase III	2.59840
Clase IV	4.65325
Clase V	7.58875

La forma de determinar las clases se señala en el artículo 75 de la Ley, que estipula que esta determinación comprenderá una lista de los diversos tipos de actividades y ramas industriales, catalogándolas en razón de la mayor o menor

peligrosidad a que están expuestos los trabajadores, y asignando a cada uno de los grupos que formen dicha lista, una clase determinada.

De esta manera, el legislador está señalando que en será el Ejecutivo, a través del Reglamento, quién deberá realizar “una lista de los diversos tipos de actividades y ramas industriales”, y deberá catalogarlas en razón del grado de peligrosidad a que estén expuestos los trabajadores de las empresas, y cada uno de los grupos que formen esta lista, se le asignará una clase determinada.

Es decir, la Ley señala que la clasificación de las empresas para este seguro se hará de la manera siguiente:

- a) Mediante una lista de los diversos tipos de actividades y ramas industriales.
- b) Catalogándolas en razón del grado de peligrosidad a que estén expuestos los trabajadores de las empresas.
- c) A cada uno de los grupos que formen esta lista, se les deberá asignar una clase determinada.

De lo anterior, se puede constatar que el legislador se limita a estipular las directrices generales que debe contener la clasificación de las empresas, **sin embargo, en ninguna parte de la legislación de la materia se establece cómo debe el Ejecutivo elegir el grado de peligrosidad a que están expuestos los trabajadores de las diversas negociaciones.** Es decir, se omite en la ley establecer las directrices que debe seguir el Ejecutivo, para elegir el grado de peligrosidad para cada una de las empresas.

De esta manera, es el Ejecutivo quién viene a elegir la peligrosidad de las empresas de manera subjetiva, sin que se establezca el procedimiento que debe seguir el Ejecutivo para elegir la peligrosidad, y por lo tanto, está elección no está sustentada en los principios generales establecidos en la ley.

Por lo tanto, las reglas que permiten la autclasificación a que está obligado el contribuyente, colocando a su empresa en la división y grupo económico, así como en la fracción y clase que en su caso corresponda, son normas creadas y emitidas por el Presidente de la República, con lo cual de manera evidente, se le está dejando a un ente jurídico diferente al legislador, un cierto margen de intervención en el cálculo de las aportaciones de seguridad social, que resulta necesario analizar a la luz de los criterios que se han generado en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto a la reserva relativa de ley.

En primer lugar, es importante mencionar que ya en otras situaciones, sobre todo en tratándose de cuestiones relativas al impuesto predial, se ha establecido que este tipo de remisión a reglamentos debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> En diversos criterios de los Tribunales Federales se ha estado mencionando esta idea, que viene a confirmarse con la siguiente tesis, que si bien es aislada, es emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual puede ser consultada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena

En otras palabras, ahora se acepta que en algunas ocasiones es necesario acudir a ciertos aspectos técnicos con la finalidad de establecer en forma debida la base imponible del impuesto, en cuyos casos se puede delegar esta facultad no solo al Ejecutivo, sino también a autoridades administrativas, e inclusive, a organismos especializados.

De esta manera, las especificaciones técnicas emitidas por especialistas en determinada materia, vienen a complementar los elementos que el legislador toma en cuenta al expedir la norma legal, y si el legislador no entra en mayores detalles, ello obedece a que se está en presencia de un fenómeno o un caso que requiere “de la intervención de un cuerpo especializado” que tenga experiencia en la materia en cuestión.<sup>53</sup>

Sin embargo, el cuerpo especializado debe realizar su labor, de acuerdo con los lineamientos previsto en la ley, y al fijar las tablas, índices, clasificaciones, o cualquier otra acción que le ordene realizar la ley, debe hacerlo de una forma que resulte lo suficientemente razonable para evitar arbitrariedades.

Este tipo de remisión a los reglamentos, deja mucho que desear en un estado de derecho, por tratarse de un principio tan importante para la seguridad jurídica de los gobernados, como lo es el principio de legalidad tributaria, situación que ya ha sido criticada por parte de la doctrina mexicana.<sup>54</sup>

No obstante lo anterior, en nuestra opinión, si bien esta crítica resulta válida en relación a los impuestos, no lo es con respecto a las aportaciones de seguridad social, pues además de que estas últimas son una contribución peculiar y especial, con una naturaleza muy diferente a las demás contribuciones, se deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

a) Esta remisión a reglamentos de la clasificación de empresas contenida en la Ley del Seguro Social, es un complemento de la regulación legal que además de ser necesario por motivos técnicos, *lo es también para el cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*

En este sentido, debemos recordar que el Instituto Mexicano del Seguro Social es el ente público encargado de cumplir con buena parte de la seguridad social en nuestro país, debido a esto, es claro que la recaudación oportuna, eficiente y suficiente de las aportaciones de seguridad social, es indispensable para la

---

Época, Instancia: Pleno, Tomo: XXIII, Mayo de 2006, Tesis: P. XLII/2006, p. 15, IUS2007, No. De Registro: 175059.

<sup>53</sup> Estas ideas ya se encuentran contenidas en las tesis que vinieron a interrumpir el criterio de inconstitucionalidad por la simple remisión de normas al reglamento, como por ejemplo, la tesis que se encuentra visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Instancia Pleno, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLIX/97, p. 74, IUS2007, No. De Registro: 197371.

<sup>54</sup> Cfr. Marat Paredes, Montiel; y Rodríguez Lobato, Raúl. “El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”, Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 276 y 277.

propia viabilidad del Instituto, y el debido cumplimiento de este servicio público que es la seguridad social.

b) La remisión también es necesaria por motivos técnicos, porque sería imposible que los legisladores pudieran realizar un catálogo de actividades empresariales, pues la clasificación de empresas se basa principalmente en las experiencias que el propio Instituto Mexicano del Seguro Social ha venido generando a través del tiempo, por lo que no es audaz, señalar que el único ente que está en condiciones de llevar a cabo una clasificación de esta naturaleza, es precisamente el Consejo Técnico del Instituto.

En este sentido, debemos destacar que la clasificación de las empresas, radica principalmente en que existe una estrecha vinculación entre esta clasificación y la prima que deben pagar las negociaciones con respecto al seguro de riesgos de trabajo.

La única crítica que en este sentido hacemos, y que puede tomarse como una propuesta, consiste en que sería más adecuado jurídicamente que en la Ley, en lugar del Ejecutivo, se estableciera la clasificación de las empresas se debe realizar por el Consejo Técnico a través de un reglamento específico.<sup>55</sup>

c) El catálogo de actividades de la empresas, se ha realizado en base a la experiencia que se ha venido generando a través de muchos años, por lo que, desde nuestro punto de vista, el Ejecutivo al llevar a cabo esta clasificación de las negociaciones, lo hace de forma que nos parece suficientemente razonable, siendo que esta catálogo permite, por ejemplo, ubicar a las empresas menos peligrosas en la Clase I, y a las más peligrosas en la Clase V, con la consiguiente primera a pagar.

d) En todo caso, no existe afectación a las empresas, pues en el caso de que el Instituto Mexicano del Seguro Social lleve a cabo una reclasificación de la empresa, ésta podrá acudir a los medios de defensa a través de los cuales se le otorga la garantía de audiencia.

## B. La Siniestralidad de las Empresas.

Si bien, como ya se ha mencionado en puntos anteriores de este trabajo, el cumplimiento del principio de legalidad tributaria sobre la forma en que se obtiene la siniestralidad de las empresas, siempre fue cuestionado por la

---

<sup>55</sup> En este sentido, la idea principal que hasta ahora se está siguiendo en la Corte con respecto a una facultad otorgada a una autoridad administrativa en relación a un cálculo de la base gravable, en remisión de la ley a reglamentos, consiste en que “no implica una violación a la garantía de legalidad tributaria, siempre que se trate de un valor que debe ser obtenido por un órgano técnico con base en los datos observados a los largo del tiempo y mediante un análisis comparativo. Cfr. Contradicción de Tesis 211/2006-SS, IUS2007, No. De Registro: 20106, relativa a la tesis cuyo rubro dice: PREDIAL. LAS TABLAS DE VALORES UNITARIOS DEL SUELO, CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES ESPECIALES, CONTENIDAS EN LOS DECRETOS NÚMEROS 292 Y 184, PARA EL MUNICIPIO DE SAN PEDRO GARZA GARCÍA, NUEVO LEÓN, PUBLICADOS EN EL PERIÓDICO OFICIAL DE LA ENTIDAD FEDERATIVA EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002 Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004, RESPECTIVAMENTE, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”, visible en Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, XXV, Tesis: 2ª./J. 25/2007, Marzo de 2007, p. 493, IUS2007, No. De Registro: 172956.

doctrina. No obstante, ya se hizo énfasis en que esta crítica se realizó cuando en nuestro país imperaba el principio absoluto de legalidad tributaria.

Ahora, esta discusión parece haber llegado a su fin, no tanto porque se hayan señalado por los Tribunales Federales, las razones por las que ahora sí se cumple con este principio de legalidad tributaria, sino porque se ha establecido por la Corte en diversos criterios, que no se viola en este sentido la Constitución, porque se considera ahora que todos los elementos esenciales de las aportaciones se establecen en la ley, respecto al seguro de riesgos de trabajo, según se aprecia con la jurisprudencia del Pleno que a continuación se transcribe y que dice:

“SEGURO SOCIAL, LEY DEL. SU ARTICULO 80, AL REMITIR AL REGLAMENTO DE LA MATERIA PARA DETERMINAR EL INDICE DE SINIESTRALIDAD EN EL SEGURO DE RIESGOS DE TRABAJO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.- El artículo 80 de la Ley del Seguro Social, al establecer en su último párrafo que el índice de siniestralidad se determinará conforme al reglamento de la materia, no viola la garantía de legalidad tributaria, porque en el mismo artículo y en los numerales 78, 79 y 82 de la propia ley se señalan todos los elementos de la contribución de que se trata, por cuanto se establece que el monto de la contribución se calcula aplicando al salario base de cotización el porcentaje previsto en la tabla respectiva y que dicho porcentaje se determina con dos elementos: la clase y el grado de riesgo; que serán cinco las clases en que deberán ser clasificadas las actividades y ramas industriales en razón de la mayor o menor peligrosidad a que estén expuestos los trabajadores, considerando la estadística de los riesgos de trabajo producidos en las empresas, cuya incidencia será computada y evaluada de manera global; y que los grados de riesgo correspondientes a cada una de tales clases se enlistan en la tabla del artículo 79 (numerales 1 al 100) y se calculan de acuerdo con el producto de los índices de frecuencia y gravedad por un millón. Si de acuerdo con lo anterior, el monto de la contribución resulta de aplicar al salario base de cotización la prima porcentual que corresponda a cada empresa de acuerdo con la clase y grado de riesgo previstos en la ley, queda demostrado que todos los elementos de la contribución están señalados en la ley y que su establecimiento no queda en manos del Presidente de la República o de la autoridad administrativa, por efecto de la remisión que el artículo 80 hace al reglamento para la determinación del índice de siniestralidad pues, de acuerdo con la propia ley, dicho índice es producto de los índices de frecuencia y gravedad por millón que están específicamente contemplados en la tabla tantas veces invocada, de modo que sólo se deja a las normas reglamentarias pormenorizar en un lenguaje técnico de cálculo actuarial las cifras correspondientes al mencionado índice, lo cual no implica la determinación de un elemento del tributo extraño a la ley”.<sup>56</sup>

Como se puede observar, el Pleno de la Corte esta considerando que no existe ninguna violación al principio de legalidad tributaria, pues en los propios preceptos legales se señalan todos los elementos de las aportaciones, por lo que no queda en manos del Ejecutivo, ni de las autoridades administrativas la determinación del monto a pagar.

Es más, la tesis nos menciona que lo que se deja a las normas reglamentarias es “pormenorizar en un lenguaje técnico de cálculo actuarial las cifras

---

<sup>56</sup> Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Instancia: Pleno, Materia(s): Constitucional Administrativa, II, Septiembre de 1995, Tesis: P./J. 19/95, p. 63, IUS2007, No. Registro: 200,324.



correspondientes al mencionado índice, lo cual no implica la determinación de un elemento extraño a la ley”, criterio que se ve nuevamente fortalecido por tesis emitidas en este sentido por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>57</sup>

Debido a lo anterior, esta discusión, en cuanto al procedimiento para determinar la siniestralidad, parece llegar a su fin, al considerarse por la Corte que ahora, todos los elementos para esta determinación se encuentran en la ley.

Para concluir, en nuestra opinión, el cambio experimentado en los últimos años en nuestro país, por parte del principio de legalidad tributaria, que pasó de un principio absoluto a uno relativo, ha permitido que —con la flexibilidad de reserva relativa de ley— las aportaciones de seguridad social se afiancen como una verdadera contribución, al pasar el escollo que representaba la crítica de que no cumplían debidamente con el principio de legalidad tributaria.

---

<sup>57</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo: XXI, Mayo de 2005, Tesis: 2a. XLIII/2005, p. 533, IUS2007, No. Registro: 178,315; y Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tomo: XXIV, Agosto de 2006, , Tesis: 1a. CXXI/2006, p. 266, IUS2007, No. Registro: 174,355.