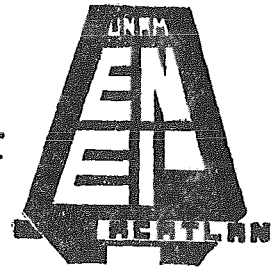




**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**



**ESCUELA NACIONAL
DE ESTUDIOS PROFESIONALES**

ACATLAN

FACULTAD DE DERECHO

**APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL
Y SU ENCUADRAMIENTO EN EL REGIMEN TRIBUTARIO**

T E S I S

**QUE PARA SU EXAMEN PROFESIONAL DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A

JESUS ANTONIO SALDAÑA RIOS

no. de cta. 8156388-3

MEXICO

1986

M-0031041





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AL TODOPODEROSO

Con profunda fé.

A MI MADRE

Ludivina Saldaña Ríos.

A quien dedico mi profesión entera, con verdadero respeto, abnegación y cariño ya que a ella debo lo que soy y en gran parte lo que seré.

A MI PADRE

Con agradecimiento, respeto y cariño porque siempre me indicó el camino del bien.

A MIS HERMANOS

Martha Ludivina Saldaña Ríos.

Emanuel Toral Saldaña.

y

Mireya Toral Saldaña.

A MIS AMIGOS

Por la verdadera amistad y convivencia.

A MI MAESTRO ASESOR

Lic. Miguel Ángel López Mastache.

Con respeto y admiración.

"APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL Y SU ENCUADRAMIENTO EN EL
REGIMEN TRIBUTARIO".

CAPITULO I.

NATURALEZA JURIDICA DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL.

- a) Antecedentes.
- b) Las cuotas del seguro social son tripartitas.
- c) Clasificación fiscal de las cuotas obrero patronales.
- d) Las aportaciones obrero patronales son contribuciones de seguridad social.

CAPITULO II.

HECHO GENERADOR DE CREDITOS FISCALES DEL SEGURO SOCIAL.

- a) Explicación del objeto de los gravámenes.

M-0031041

- b) Hecho generador de las cuotas del régimen obligatorio.

CAPITULO III.

EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

COMO ORGANISMO FISCAL AUTONOMO.

- a) Características de los Organismos Fiscales Autónomos.
- b) Naturaleza Jurídica del I.M.S.S.

CAPITULO IV.

LA RETENCION DE LA CUOTA OBRERA.

- a) Característica Doctrinal.
- b) Justificación Constitucional.
- c) Análisis del retenedor en el Código Fiscal de la

Federación.

- d) Particularidades del retenedor en la Ley del Seguro Social.

CAPITULO V.

PAGO DE CUOTAS Y OTROS MEDIOS DE EXTINCION.

- a) Determinación de adeudos.
- b) La determinación y liquidación de cuotas obrero patronales.
- c) Fijación de la base.
- d) Declaración y pagos.
- e) Pago indebido.
- f) Otras formas de extinción de cuotas obrero patronales

CAPITULO VI.

INSTANCIAS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS

EN MATERIA DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.

- a) Características de los medios de defensa de los particulares, hacia la administración.
- b) Las instancias aclaratorias en la Ley del Seguro Social.
- c) Los recursos administrativos.
- d) Recursos de inconformidad ante el I.M.S.S.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

La ideología y la acción que mediatizaría el Seguro Social Mexicano, aparecen en los comienzos del siglo presente, como parte de la inquietud revolucionaria en la que intervienen los líderes y las organizaciones políticas, en deseo de lograr una serie de reivindicaciones sociales en materia de legislación del trabajo, de reforma agraria, de educación popular y de previsión social, que tuvieran su garantía en el precepto constitucional.

El deseo de lograr estas reformas sociales se va acentuando conforme triunfa la revolución mexicana y son frecuente e insistentemente pedidas tanto por el ejército popular, como por los sindicatos y las asociaciones de trabajadores, como la casa del obrero mundial, creada en 1905, con el beneplácito de jefes militares y dirigentes civiles que, previo estudio de la materia, en Estados Unidos sobre todo, formulan proyectos de leyes obreras, como la debida al Licenciado José Natividad Macías, que en lo relativo a los seguros sociales dice que ellos cubrirían la falta de percepción del salario durante los movimientos de huelga y ampararían la vejez y la inhabilitación por enfermedad no profesional.

A partir de 1916 empiezan los estudios tendientes a lograr la reforma constitucional deseada, y en un intento de 1917,

la exposición de motivo al referirse al seguro social, se expresa así:

"Se impone no sólo el aseguramiento de las condiciones humanas del trabajo, como las de salubridad de locales... y garantías para los riesgos que amenazan al obrero en el ejercicio de su empleo, sino también fomentar la organización de establecimientos de beneficencia e instituciones de previsión social, para asistir a los enfermos, ayudar a los inválidos, socorrer a los ancianos, proteger a los niños abandonados, auxiliar a ese gran ejército de reservas de trabajadores parados involuntariamente que constituyen un peligro inminente para la seguridad pública".

Poco tiempo después en el mismo año de 1917, siendo Presidente de la República don Venustiano Carranza, el día 5 de febrero, se promulga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo Capítulo VI denominado "Del Trabajo y de la Previsión Social" pauta, así, sus fracciones XXV y XXIX del Artículo 123.

XXV. El servicio para la colocación de los trabajadores será gratuito, ya que se efectúe por oficinas municipales, bolsas de trabajo, o por cualquiera

otra institución oficial o particular; y

XXIX. Se considerarán de utilidad pública: el establecimiento de cajas de seguros populares de invalidez, de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de accidentes y de otras con fines análogos, por la cual, tanto el Gobierno Federal, como el de cada estado, deberán fomentar la organización de instituciones de esta índole para infundir e inculcar la previsión social.

Por otra parte, la necesidad de reglamentar el Artículo 123 Constitucional hace aparecer proyectos de Códigos Federales del Trabajo, lo que sólo llega a ser un hecho el 18 de Agosto de 1931, en que se promulga la Ley Federal del Trabajo, que en su exposición de motivos y en lo relativo al Seguro Social dice:

"No basta afirmar el principio del riesgo profesional y, con sujeción al criterio que de él deriva, establecer tanto los casos de responsabilidad como el monto de las indemnizaciones... es necesario dar a los trabajadores la garantía de que percibirán la reparación que les ha sido asignada. El Gobierno Federal, compenetrado de que no es

posible en el estado actual de las relaciones industriales, establecer un sistema nacional y equitativo de reparación de los riesgos profesionales, si no es por medio del seguro, considera la reglamentación de esta materia que se hace en el proyecto de ley del trabajo, como meramente provisional y desde luego, emprende un estudio tan serio como el asunto lo requiere a fin de proponer a breve plazo al Congreso de la Unión un proyecto de ley sobre el seguro obligatorio".

Poco tiempo después el Presidente Lázaro Cárdenas actúa decididamente para que en el desarrollo del primer plan sexenal de Gobierno 1934-1940 estén contenidos los beneficios del Seguro Social, por lo que realizan detenidos estudios que permiten elevar al Congreso de la Unión la iniciativa de una ley.

Las características de este proyecto de ley del seguro social son las siguientes:

Los riesgos cubiertos serían: enfermedades profesionales, accidentes de trabajo, enfermedades no profesionales, maternidad, vejez, invalidez y desocupación voluntaria, no comprendiéndose la contingencia de la muerte, pero su propósito era que cuando la técnica y experiencia lo permitiesen se llegase al riesgo único, aquel que ampara en

cualquier clase de contingencia que prive al trabajador de sus ingresos, concepto que supone una idea sumamente avanzada, como también lo es el amparo del trabajador.

CAPITULO I

NATURALEZA JURIDICA DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL

- a) ANTECEDENTES.
- b) LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL SON TRIPARTITAS.
- c) CLASIFICACION FISCAL DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES.
- d) LAS APORTACIONES OBRERO PATRONALES SON CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

a) ANTECEDENTES.

La finalidad deseada al elaborar esta tesis, radica en destacar los principales aspectos que se desprenden de las implicaciones tributarias que sirven de sostén económico a los Institutos de Seguridad Social, particularmente del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Al publicarse la Ley del Seguro Social el 19 de enero de 1943, su Artículo 135 estaba redactado en la siguiente forma:

"El título donde consta la obligación de pagar las

aportaciones tendrá el carácter de ejecutivo".

Resultaba ineficaz esta disposición para el funcionamiento del régimen obligatorio y sostener los objetivos de la institución, porque el Instituto tenía forzosamente la obligación de iniciar juicios ante los tribunales de fuero común como cualquier particular.

Al observarse esta irregularidad, el ejecutivo, en uso de las facultades extraordinarias que le concedió el H. Congreso de la Unión el 10. de junio de 1942, reforma la disposición en cita, el 24 de noviembre de 1944, para quedar redactada en los siguientes términos: "La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de 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".

Al entrar en vigor esta reforma se inició una discusión que hasta la fecha no ha concluido, para conocer la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales. La situación se vino a complicar cuando el 10. de enero de 1945 la Ley de Ingresos de la Federación incluyó las aportaciones dentro

del capítulo de derechos, porque con este criterio el tribunal fiscal de la federación, en el juicio 4571/45, resolvió que:

"Deben considerarse como derechos tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el Instituto presta... Además esa naturaleza de las aportaciones al Seguro Social se hace más palpable por las disposiciones de las leyes de ingresos de la federación... Aclarada la naturaleza de los pagos al Instituto Mexicano del Seguro Social, resulta procedente la acción de nulidad, pues las cuotas que se pretendían exigir al actor no habían tenido como equivalente un servicio prestado a la actora o un beneficio recibido por sus trabajadores".

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. Para que con posterioridad y amén a diversas modificaciones a la misma ley se les ubicase en un rubro especial distinto a los impuestos a los derechos, productos y aprovechamientos pero enmarcados dentro del rubro general de contribuciones Art. 2 del C.F.F. de 1984.

b) LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL SON TRIBUTOS.

Este tema adquiere vigencia con la tesis definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 4607/55 visible en las páginas 327 a 329 del informe de su presidente al terminar el año de 1971. La misma establece lo siguiente:

"El legislador ordinario en su Artículo 267 de la Ley del Seguro Social, dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deberían cubrir los patrones como parte de los recursos destinados a la Seguridad Social, considerando a las cuotas como contribuciones de Derecho Público de origen gremial. Puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador constituyendo en salario solidarizado o socializado que halle su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el Artículo 123 de la Carta Magna. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, queden comprendidas dentro de los tributos que impugna el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta al Estado".

"Los capitales constitutivos contenidos en el artículo 86 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la fracción VII del Artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el Artículo 123 fracción XXIX de la propia Constitución... En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y por ello no rigen para los citados capitales los principios en el contenido de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales".

Aparentemente existe una contradicción en los postulados de la jurisprudencia mencionada, porque la primera parte de la misma concluye en el sentido de que deben clasificarse como tributos; en cambio en el segundo habla de que no tienen el carácter de créditos fiscales.

Esta situación se debe en forma primordial, a que no existe en nuestra legislación positiva una figura que regule correctamente a las cuotas del Seguro Social.

Indiscutiblemente que por la simple clasificación que hace

la ley del Seguro Social, las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de créditos fiscales, naturaleza que les ha sido reconocida por el tribunal fiscal de la federación en diversas resoluciones, siendo la más reciente la que dictó el pleno de ese tribunal, el 2 de febrero de 1966, en la contradicción de la sentencia dictada en los juicios 4155/56 y 3377/56. Considerar lo contrario sería crear una confusión en la aplicación de las normas que regulan la seguridad social máxime que la actual legislación insiste en el Artículo 267 en señalar que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal y en el artículo siguiente concluye que el Instituto es un organismo fiscal autónomo.

La afirmación de la corte de que no encuentran su apoyo estas aportaciones en el Artículo 31, fracción IV constitucional, que señala la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos en la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, la consideró un error ya que definitivamente las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de créditos fiscales y por ende su fundamento se desprende del Artículo 31 fracc. IV de la Constitución. El Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 4. señala lo que se entiende por crédito fiscal "los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos

descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares,... razón de más por la que deben considerarse como créditos fiscales las cuotas obrero patronales, ya que su recaudación la lleva a cabo un organismo descentralizado denominado Instituto Mexicano del Seguro Social.

c) CLASIFICACION FISCAL DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES.

Siendo inobjetable que las aportaciones por seguridad social tienen el carácter de fiscales, toca en este momento señalar a qué tipo de créditos corresponden.

Como ya quedó apuntado en líneas anteriores los problemas que se originaron por la clasificación de las cuotas del Seguro Social en las leyes de ingresos de la federación, en el renglón de derechos, pero al haberlas incluido en la sección de impuestos, también fue criticada, por lo que la ley de ingresos actualmente en vigor, señala en su Artículo 10. fracción II inciso 2 "cuotas para el Seguro Social a

cargo de patrones y trabajadores", al final de la descripción de los impuestos y antes de iniciar la lista de los derechos.

Bajo mi personal punto de vista, la connotación de fiscales para las atribuciones de seguridad social, tiene una proyección mayúscula dentro de nuestro sistema tributario, ya que si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el fallo dictado el 29 de julio de 1977, en el amparo en revisión 4607/55 consideró que el fundamento para existir el cobro de las cuotas no es estrictamente la materia tributaria, sino lo dispuesto por el Artículo 123 de nuestra Carta Magna. El cual señalaba en su fracción XXIX que debería implantarse el Seguro Social como un servicio público, también es válido considerar que el Artículo 135 de la antigua Ley del Seguro Social en el texto que le dio plena eficacia y realización al desarrollo del referido servicio público, por constituir el soporte y basamento de su sistema financiero.

De tal suerte que las cuotas obrero patronales no sólo se consideran fiscales por la exigibilidad que de las mismas realicen oficinas ejecutoras, sino que tienen este carácter esencialmente por su generación y plena realización, siendo

una de las últimas consecuencias el cobro forzoso.

Bajo el razonamiento anterior, considero que el criterio de la Suprema Corte de la Nación mencionado no es adecuado, ya que establece una posible separación entre la legislación laboral y la fiscal, por insistir en que la seguridad social emerge, sólo del Artículo 123 fracción XXIX constitucional y que con base en esto se fundamenta su cobro; como quedó dicho, la seguridad social se está independizando de los sectores empleadores y empleados para abarcar los sectores más amplios de la población y extenderse a todas las económicamente débiles, en este crecimiento no va a incluir a patrones y trabajadores, sino a personas que laboran en forma independiente. Por tanto la seguridad social cobra eficacia en su propia realización y no en las prestaciones que ofrece a un sector de la población, de donde el crecimiento de este tipo de instituciones se traducirá en cobro de aportaciones a personas que no tengan nada que ver con la relación laboral, por tanto estas aportaciones se crearán con apoyo en el Artículo 31 fracción IV constitucional porque será una obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos (servicios públicos) de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes de seguridad social.

Hugh Dalton y Ernesto Flores Zavala consideran a las cuotas

del Seguro Social como impuestos; el primero, porque son contribuciones que gravan los salarios y el segundo porque es un gravamen establecido unilateralmente por el Estado con carácter obligatorio a cargo de todas aquellas personas que se encuentran bajo el supuesto normativo de la ley.

Para que se puedan considerar a las aportaciones de seguridad social como un impuesto, es necesario que se analicen las principales características de estos tributos. Es una prestación, porque a cambio de la misma el particular no recibe un beneficio directo, debe estar establecido en la ley; debe ser a favor de la Administración Fiscal y por último, su destino es sostener los gastos públicos.

El destino de las aportaciones de seguridad social es con el fin de establecer los servicios descritos en la ley, surgiendo beneficios inmediatos y cuantificables a favor de los particulares, por lo que no puede hablarse de una prestación en la forma descrita por el Código Fiscal de la Federación, al momento en que define los impuestos en el Código de 1938.

Los patrones reciben la liberación de sus obligaciones laborales en los términos del Artículo 60. de la Ley del

Seguro Social y las cantidades que los trabajadores entregan, generan prestaciones descritas por la ley. Se observa una clara relación que produce, ventajas directas para patronos y trabajadores.

Ramón Valdés Costa, en su obra, señala sobre el particular lo siguiente:

"... debe aceptarse que el patrón recibe beneficios de la buena organización y por tal motivo está justificado el establecimiento de una contribución a su cargo, exclusivamente destinada al servicio. El bienestar de los trabajadores al asegurar la paz social y las buenas relaciones entre El Capital y El Trabajo, permite un funcionamiento normal de la economía y por lo tanto, del éxito de las empresas. Por otra parte, al proporcionarle a los trabajadores adecuadas soluciones en materia, de seguridad social, se disminuyen sus gastos individuales en materia de asistencia médica y de previsión de riesgos de invalidez. Si la seguridad social no existiera, es indudable que los salarios deberían aumentar, o sea, que el patrón desde el punto de vista económico sustituye el aumento de salario a pagar a su trabajador, por una prestación obligatoria al organismo de seguridad

social". (1)

Por estos motivos se concluye que no es posible aceptar la naturaleza de impuestos a las cuotas de aseguramiento.

Continuando con la clasificación que nos proporciona el Código Fiscal de la Federación, la segunda clase de tributos que menciona son los "Derechos" entendiéndose por tales las contraprestaciones establecidas por el poder público en pago de un servicio. El tribunal fiscal de la federación en un principio consideró que las aportaciones de seguridad social eran derechos con base en la ley de ingresos de la federación del año de 1945; sólo que tampoco se puede aceptar que los créditos analizados tengan las características de tasa o derecho, porque en ese tipo de tributos el estado no puede imponer por la fuerza a los particulares el que realicen el hecho generador. Queda en todo momento la alternativa para los usuarios del servicio de abstenerse del mismo; en esta situación no podrá exigirse el pago de la prestación.

(1) Ramón Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario, Montevideo 1970. pág. 396.

d) LAS APORTACIONES OBRERO PATRONALES SON CONTRIBUCIONES
DE SEGURIDAD SOCIAL.

Definitivamente los moldes legales no alcanzan a explicar el problema de las cuotas del Seguro Social y por eso encontramos que la jurisprudencia de la suprema corte tuvo que incurrir en contradicciones para tratar de justificar la naturaleza legal de las aportaciones al Seguro Social. Se tienen que analizar otras figuras exploradas por los tratadistas del derecho tributario, que ofrezcan a la vez las características de obligatoriedad y contraprestación de servicios, ya que los tributos del Código Fiscal hacen irreductible dichos elementos en una sola contribución.

Gianini menciona en relación con la clasificación de los tributos que "a los impuestos corresponden los servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad" (2) considera que no es posible determinar la ventaja de cada ciudadano. En cambio, hay ocasiones en que el Estado al dar satisfacción a una institución pública de interés general,

(2) Instituciones de Derecho Tributario. Ed. de Derecho Financiero. Madrid 1957 pág. 44.

por el tipo de servicio que proporciona, produce una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial con respecto a la satisfacción de las necesidades; esta segunda forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial. Por último, en otras ocasiones, el servicio público se configura de prestaciones que afecten singularmente a determinadas personas; en este caso se sostiene este servicio a través de la tasa, conocida en nuestro medio como derechos.

Emilio Margáin resume estas ideas en la siguiente forma:

"Los servicios públicos particulares son aquellos que se prestan a petición de los particulares interesados. La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares divisibles con los derechos o tasas". (3)

(3) Emilio Margáin. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969. pág. 73.

Manuel de Juano, en su libro señala que:

Los recursos parafiscales son los "tributos que participan de la naturaleza del impuesto por su gravitación económica sobre el consumidor, lo que les acuerda cierta semejanza con la imposición indirecta, pero que están afectados a gastos determinados, con lo que se deroga la regla de no afectación de recursos". (4)

La mayor parte de los tratados del Derecho Fiscal incluyen una figura adicional que trata de justificar el pago de los servicios públicos generales divisibles, la cual se denomina tributo especial o contribución especial. La misma es definida por Gianini como la erogación que realizan las personas que experimentan una particular ventaja económica por el desarrollo de una actividad administrativa, o como consecuencia de que provocaron un aumento en el gasto público .

Jorge J. Aguilar señala como requisitos para que se configure la contribución especial:

(4) Manuel Juano. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Molanchino Rosario. 1972. pág. 318.

- a) "La existencia de una institución de interés público.
- b) Una obligación impuesta unilateralmente por el Estado.
- c) No se requiere que el particular solicite la prestación del servicio.
- d) Produce un beneficio manifiesto a un determinado grupo, pero al mismo tiempo aporta ventajas a la comunidad.
- e) El importe tiene por objeto cubrir los gastos que la corporación realiza para la prestación del servicio que beneficia en forma directa a un particular". (5)

Por su parte, el modelo del Código Tributario para América Latina admite en su Artículo 17, tres clases de contribuciones:

- a) Especial.
- b) De Mejora.
- c) De Seguridad Social.

(5) Jorge I. Aguilar. Las Cuotas del Seguro Social. Revista de Investigación Fiscal No. 32. págs. 77-80.

Esta última la define como "la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinados a la financiación del servicio de previsión".

Sergio Francisco de la Garza considera entre nosotros que la mejor forma para denominar estos tributos es la de mencionarlos con la ubicación de tributos de parafiscalidad, apoyándose en la moderna doctrina francesa, italiana y sudamericana porque se considera en esta forma la ubicación de los tributos que reúnen requisitos fiscales pero que no estaban ubicados dentro de las condiciones normales de la Hacienda Pública, "ya que estos gravámenes tienen las siguientes características.

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

presupuesto de egresos. (6)

En otras palabras y desde un punto de vista personal considero que las aportaciones de seguridad social, revisten las siguientes características.

- A. Son contribuciones de derecho público de origen gremial, pues efectivamente resultan de las relaciones de trabajo entre patronos y trabajadores.
- B. Constituyen un salario solidarizado o socializado.
- C. Tienen su fundamento legal en el Artículo 123 fracciones XIV y XXIX de la Constitución y como lo ha enfatizado la S.C.J.N. expresamente en relación con los capitales constitutivos, no tienen relación con el Art. 31, fracción IV, de la Constitución.
- D. No rigen para las cuotas ni para los capitales constitutivos los requisitos de proporcionalidad y de equidad, los cuales son típicos de tributos.

(6) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, págs. 347-348.

E. No tienen por objeto proporcionar al Estado recursos para que satisfaga gastos públicos, sino que tienen un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargado de la prestación de un servicio público.

F. El carácter de aportaciones fiscales lo tienen, en su aspecto de pago; antes de la reforma del Art. 135, en 1944, y después, las cuotas tienen la misma naturaleza intrínseca, pero fueron investidas de carácter fiscal para efecto de hacer más fácil su cobro y de reforzar de esa manera la economía del I.M.S.S.

Del anterior análisis resulta claramente que las contribuciones que se hacen por los patrones y por los obreros al Seguro Social (I.M.S.S.), no tiene el carácter de tributarias, por lo que, siendo obligaciones de derecho público a favor de un organismo estatal descentralizado de la administración activa, tienen el carácter de contribuciones parafiscales o paratributarias, lo que ha hecho que se desemboque en su caracterización de fiscales para efectos de su cobro.

CAPITULO II

HECHO GENERADOR DE LOS CREDITOS FISCALES DEL SEGURO SOCIAL

- a) EXPLICACION DEL OBJETO DE LOS GRAVAMENES.

- b) HECHO GENERADOR DE LAS CUOTAS DEL REGIMEN OBLIGATORIO.

a) EXPLICACION DEL OBJETO DE LOS GRAVAMENES.

La legislación tributaria nacional establece capítulos especiales en cada ley fiscal para describir el objeto respectivo del gravamen, y por esta razón al tener que desarrollar la materia imponible de los tributos de Seguridad Social, es necesario comprometer nuestro punto de vista sobre lo que debe entenderse por la palabra objeto del gravamen.

Manifiesta Sergio Francisco de la Garza que el objeto del tributo es "la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición" (7) sólo que esta descripción en ocasiones no se refiere estrictamente a la

(7) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa, S. A. México 1973. pág. 388.

mencionada realidad económica, sino que además incluye la fuente de donde se obtienen estos recursos patrimoniales, en estas condiciones desde un punto de vista personal creo que el objeto del impuesto tiene que referirse a la situación legal de donde se originan los ingresos fiscales, esto es el hecho imponible. Lo anterior se justifica, porque la fuente de los ingresos de las personas difiere en cada caso de un gravamen a otro, sin embargo los contribuyentes acumulan todos sus emolumentos en su haber patrimonial, pero deben hacer la distribución del origen de cada uno de ellos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por esta razón necesariamente el objeto del impuesto, además del significado económico necesita el jurídico, para establecer claramente la dimensión del tributo.

Desde el año de 1943 Dino Jarach, publicó en castellano su obra denominada "El Hecho Imponible" y desde esa fecha la doctrina desarrolla la naturaleza de esta figura tributaria, no obstante el Código Fiscal Federal de 1938 ya utilizaba en la definición de impuestos, que los mismos se fijaban a los individuos cuya situación coincidiera con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en esta forma ya se apuntaba en esa definición la necesidad de que el gravamen tuviese por origen el conjunto de circunstancias que al reunirse en un caso específico, se traducirían en un

compromiso tributario para el particular que reuniese este supuesto.

La doctrina aborda reiteradamente esta figura, que en materia fiscal es trascendental, sólo que existen diferencias de grado sobre lo que debe entenderse por el contenido del hecho imponible.

En primer término como ya había mencionado, Dino Jarach manifiesta que "por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco, se hacen depender de un hecho jurídico, presupuesto legal del tributo o hecho imponible." (8)

Sobre este concepto se inclina Sergio Francisco de la Garza en considerarlo el más adecuado, por ser el presupuesto el "hecho de la obligación tributaria". (9) Araujo Falcao manifiesta que no obstante la impropiedad terminológica, la expresión que debe considerarse adecuada es la de hecho generador, la cual se define como "... El conjunto de hechos

(8) Dino Jarach, El Hecho imponible. Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S. A., Buenos Aires 1943. pág. 63.

(9) Sergio Francisco de la Garza, op. cit. pág. 372.

o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo". (10)

Por otra parte Becker considera que la palabra "hecho generador es una expresión infeliz que provoca confusión intelectual, por esta razón se pronuncia por la de denominación hipótesis de incidencia." (11) Como podemos observar, existen diversas formas de expresar lo que Dino Jarach considera como Hecho Imponible.

El presupuesto de hecho comprende todos los elementos legales, indispensables para la realización de los efectos jurídicos, lo que significa según Berliri "Que si falta cualquier elemento que integra el hecho imponible, el efecto jurídico no se produce... y que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible". (12)

(10) Amílcar Araujo Falcao. Ediciones De Palma. Buenos Aires 1964. pág. 2.

(11) Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributario. Ed. Saraiva Sao Paulo, Bra. 1972. pág. 288.

(12) Antonio Berliri. Principios de Derecho Tributario. Edit. de Derecho Financiero. Madrid 1971, pág. 314.

Así Sergio Francisco de la Garza manifiesta que debe distinguirse entre el hecho hipotético que tiene existencia ideal en las disposiciones jurídicas y el concreto que se realiza cuando se reúnen precisamente los elementos establecidos en la hipótesis denominando al primero "hecho imponible" y al segundo "hecho generador". (13)

Juzgo adecuada esta diferencia porque inclusive se identifica implícitamente con el elemento fáctico señalado en la definición de impuestos que proporcionaba el Código Fiscal de 1938.

El hecho imponible tiene dos elementos que los menciona en la siguiente forma Adolfo Carretero Pérez "un objetivo, es patrimonio o sus rentas gravadas a través de actos jurídicos o del nivel de vida de los sujetos pasivos. Subjetivamente en segundo lugar el hecho en sí ha de estar vinculado al sujeto por una determinada situación jurídica, en la que debe encontrarse al sujeto con el elemento material, para poder individualizar la obligación tributaria. (14)

(13) Sergio Francisco de la Garza op. cit. pág. 370.

(14) Adolfo Carretero Pérez. Derecho Financiero. Santillana, S. A. Madrid 1968. págs. 440-441.

Por esta razón los artículos 28 y 29 de la Ley General Tributaria española, enfatizan que el hecho imponible, significa el presupuesto de la naturaleza jurídica o económica fijada por la ley para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico tributaria.

De la definición anterior se desprende que el presupuesto puede consistir en hecho económico o en hechos jurídicos contenidos en la norma legal, donde siempre prevalece una relación de carácter económico y así lo destaca Giuliani Fonrouge, al señalar que "las circunstancias de orden económico consisten en los impuestos, en la manifestación de capacidad contributiva". (15)

Sergio Francisco de la Garza considera que "el hecho imponible tiene cuatro elementos.

- a) Legal.
- b) Fáctico.
- c) Temporal.

(15) Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Ed. De Palma. B. Aires 1977. pág. 437.

d) Espacial. // (16)

Describe los mismos por las siguientes razones: El Artículo 31, fracción IV constitucional consagra el principio de legalidad, en tal forma que el presupuesto hecho debe encontrarse previsto en la Ley, a lo cual debo añadir que el Artículo 30. fracción I de la Ley de Ingresos de la federación para el año de 1979 manifestaba que el ejecutivo federal quedaba facultado para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en la leyes, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa, infracciones o sanciones. Estos últimos no se pueden alterar por constituir la base legal de los tributos.

El elemento fáctico significa precisamente los hechos económicos o jurídicos que el legislador elija para crear los gravámenes. Berliri clasifica este elemento fáctico en la forma siguiente:

(16) Sergio Francisco de la Garza. op. cit. págs. 376-386.

- a) La percepción o disponibilidad de una renta.
- b) La propiedad o disponibilidad posesión de un bien.
- c) El consumo de un bien al que corresponden los impuestos de consumo y los de fabricación.
- d) La percepción en un negocio independientemente de la renta.
- e) La nacionalización de las mercancías extranjeras.
- f) El desenvolvimiento de una determinada actividad. (17)

El elemento temporal lo destaca el maestro de la Garza por la necesidad de conocer si el presupuesto legal se realiza en forma instantánea o periódica, ya que el plazo también forma parte de la descripción normativa.

Por último el elemento espacial servirá para determinar la demarcación territorial donde el hecho generador se haya producido y en esta forma establecer las calidades de

(17) Antonio Berini. op. cit. pág. 333.

acreedores y deudores de la relación jurídico-tributaria.

En este momento tenemos que volver a referirnos a la relación entre el objeto del tributo y el hecho imponible y la conclusión a que habremos de llegar deberá ser, en el sentido de que el objeto del impuesto se identifica esencialmente con el elemento fáctico del hecho imponible antes señalado.

b) HECHO GENERADOR DE LAS CUOTAS DEL REGIMEN OBLIGATORIO.

El régimen obligatorio es el que justifica la existencia de la seguridad social, porque a través del mismo es como se alcanzan en forma concreta los objetivos del mejoramiento integral de los económicamente débiles. Para alcanzar la correcta adecuación de estos servicios es necesario contar con los recursos económicos indispensables que garanticen seguridad y permanencia a la institución. El maestro Posada considera que¹ el financiamiento de los seguros mediante cotizaciones, tendrá que proceder fundamentalmente de los sectores más comprometidos y se incrementará por el poder público, por lo cual se presenta un esquema donde la cotización se efectúa por tres sectores: trabajadores,

patrones y poder público.¹⁸⁾

El Artículo 11 de la ley del Seguro Social señala que el régimen obligatorio comprende los seguros de: a) riesgos de trabajo, b) enfermedades y maternidad, c) invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y d) guarderías para hijos de aseguradas. En estos cuatro sistemas se pretende alcanzar los objetivos de la seguridad social presentados en la exposición de motivos de la ley original como es: asegurar la existencia de los trabajadores, su capacidad contributiva y la tranquilidad de la familia; contribuir al cumplimiento de su deber legal de compromiso exterior y de promesa gubernamental. Justifica la iniciativa, la obligatoriedad en las palabras siguientes:

"El desarrollo registrado por la seguridad social se caracterizó por una adaptación a condiciones nuevas, tanto en el aspecto político como en el económico, social y demográfico, que se ha destacado principalmente por los rasgos que se describen a continuación:

a) Instituciones de nuevas ramas de la Seguridad Social.

(18) Antonio Berliri, op. cit.

- b) Creación de seguros complementarios destinados entre otros fines, a mejorar las prestaciones de los seguros generales de alcance nacional.
- c) Extensión del Seguro Social a la agricultura.
- d) Extensión de la seguridad social a los trabajadores independientes y a otros grupos de personas que todavía no se encuentran protegidos.
- e) Disminución de las condiciones legales de concesión de prestaciones, por medidas tendientes a hacerlas más flexibles.
- f) Adaptación a la elevación del costo de la vida o al incremento de los salarios, de las prestaciones en dinero; en particular de las pensiones, mediante la aplicación de ajustes automáticas o bien por disposiciones particulares.
- g) Mejoría de la asistencia para los enfermos a merced de las instituciones.
- h) Reforma de la organización y de la administración de la seguridad social, cuyo fin es simplificar, unificar o

conferir mayor eficacia a las instituciones de seguridad social o a los regimenes de nueva creación".

(19)

Las disposiciones que se contemplan en esta ley, tratan de cumplir con las tendencias que desde 1964 impulsaban a la seguridad social para incorporar este servicio público a los nuevos impulsos mundiales, de acuerdo con la idiosincracia nacional.

Nuestro sistema considerò la obligatoriedad también en el sistema financiero en un esquema donde algunos seguros son de contribución tripartita y otros de estrictamente patronal; los seguros de riesgos de trabajo y guarderías infantiles soportan su costo a cargo de las empresas y los otros dos seguros si tienen una contribución de los tres sectores más interesados, pero como el estado contribuye en condiciones distintas a los particulares, comúnmente se ha denominado a las aportaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social con el nombre de cuotas obrero patronales.

En nuestro país, el seguro social inició el sistema de soporte financiero en un marco totalmente distinto al

(19) La Ley del Seguro Social y sus Reformas. Profesor Miguel Huerta Maldonado México 1971. pág. 33.

ámbito fiscal, toda vez que el artículo 135 de la ley vigente sólo estipulaba lo siguiente:

"El título donde conste la obligación de pagar las atribuciones, tendrá el carácter de ejecutivo".

El legislador quiso justificar esta situación en la forma siguiente:

"Se ha establecido, donde consta la obligación de pagar cuotas las cuales tendrán el carácter de ejecutivo para hacer más rápido el procedimiento de exigibilidad y no sufra quebrantos la institución del seguro social por demoras de los obligados".

Por ser las aportaciones a la seguridad social créditos fiscales, las mismas tienen que desprenderse de la teoría jurídica tributaria que le da existencia, así el Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967, establecía por la denominación "crédito fiscal" como la obligación fiscal determinada en cantidad líquida, lo que significa una vinculación que se presenta al momento de realizarse las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y que se ha determinado y liquidado

conforme a las disposiciones vigentes al momento de su nacimiento porque así lo establece también el artículo 17 del referido Código Fiscal.

El concepto obligación lo define Ernesto Gutiérrez y González bajo un sentido restringido como "la necesidad jurídica de cumplir una prestación de carácter patrimonial pecuniaria o moral en favor de un sujeto". (20) Pero cuando esta obligación tiene un sujeto que puede exigir su cumplimiento, por que está identificado y plenamente comprometido, entonces existe un vínculo personal por el cual un ente denominado deudor se compromete a favor de otro denominado acreedor a satisfacer una prestación de carácter patrimonial pecuniaria o moral.

Giuliani Fonrouge considera que contribuyente es "el sujeto que se encuentra comprometido a satisfacer el deber jurídico inserto en la misma obligación." (21) Por su parte Sáenz de Bujanda considera como sujeto pasivo a "la persona que

(20) Ernesto Gutiérrez y González. Derecho de las Obligaciones. pág. 23 Edif. Cajiga 3era. Edic., México.

(21) Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Edic. De Palma 1977. pág. 346

resulta obligada por haber realizado el hecho imponible".

(22)

Considerando como sujeto acreedor o activo "al ente" jurídico con facultad para establecer tributos", (23) sólo que más adelante aclara que el sujeto activo creador de tributos puede convertirse en titular de los créditos impositivos o puede revisar a otra entidad, de donde también existe un sujeto activo que va a exigir el cumplimiento específico de la obligación.

En nuestro sistema no es necesario hablar de sujeto activo de potestad tributaria, porque no se presenta una obligación, una vinculación con la entidad creadora de tributos, ya que dicha relación se presenta en forma específica con la autoridad encargada de cumplir la norma en el caso concreto que viene a ser realmente el sujeto activo de la obligación fiscal mismo que tiene facultades de atribuciones en la ley creada por la entidad con potestad soberana, de donde el acreedor será la autoridad

(22) Fernando Sáenz de Bujanda. Los Sujetos de la Obligación Tributaria. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1966. Segundo Número Extraordinario. pág. 615 y siguientes.

(23) Op. Cit. pág. 620.

administradora del impuesto.

Sergio Francisco de la Garza considera que las relaciones jurídicas fiscales se pueden clasificar "en relaciones de naturaleza sustantiva, relaciones formales y relaciones fiscales que se presentan entre particulares en la aplicación de las leyes tributarias. De todas ellas la más importante es la relación de carácter sustantivo que tiene por contenido una obligación de dar, o sea, una prestación generalmente en dinero y en ocasiones en especie, la cual nace de la misma ley, tiene carácter principal, personal y tiene por contenido el pago de la prestación". 24

Se constituye entonces una relación jurídica entre el particular que satisface los elementos establecidos en la ley y la autoridad encargada de vigilar el cumplimiento de la norma, la cual concluye al momento de satisfacer el contenido de la norma, esto es la prestación de dar del contribuyente al fisco.

Las otras relaciones que son también autónomas, no obstante

(24) Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. págs. 345 y siguientes.

están estrechamente vinculadas a la principal porque las formales se convierten en el control y constatación del hecho generador y las que se establecen entre particulares, se originan precisamente por la satisfacción de una deuda fiscal de personas distintas a las que directamente realizan el hecho generador.

En materia de aportaciones a la seguridad social, existe la descripción del hecho generador, sólo que la misma está inmersa en la definición que presenta la ley de los sujetos pasivos de la relación y del aseguramiento. En efecto, el artículo 12 del ordenamiento en comentario señala que son sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio.

- I. Las personas que se encuentran vinculadas a otras por una relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aún cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos:
- II. Los miembros de sociedades cooperativas de producción y de administración obreras o mixtas y
- III. Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños

propietarios organizados en grupo solidario, sociedad local o unión de crédito, comprendidos en la ley de crédito agrícola.

Cada uno de los apartados de esta disposición describe la causa y razón para que sea sujeto, esto es por la calidad de miembro de alguna entidad y por eso automáticamente obligado a todos los compromisos que de la misma ley se derivan.

En primer término el régimen obligatorio se configura plenamente entre las personas que están vinculadas por una relación de trabajo; el artículo 20 de la ley federal del trabajo considera que este vínculo se configura cuando se presta un servicio subordinado a otra mediante el pago de un salario. La mencionada relación es automática, en el momento mismo en que se comienza a prestar el servicio la relación se formaliza. Se presenta el contrato individual de trabajo donde una parte denominada trabajador se obliga a prestar un trabajo personal subordinado a un patrón mediante el pago de un salario; el artículo 80. de la mencionada ley federal del trabajo, en su párrafo segundo considera que la prestación subordinada puede ser cualquier actividad humana, intelectual, con independencia del grado de preparación técnica requerida para ello.

Prácticamente el entorno sobre el cual gira la relación laboral es la subordinación jurídica donde una persona tiene la facultad de mandar y el derecho de ser obedecido, siempre y cuando se refiera al trabajo estipulado y se ejerza durante la jornada donde se preste el trabajo. En la ley federal del trabajo de 1931, el legislador utilizó los términos dirección y dependencia, por considerar que el trabajador se encontraba sujeto a la guía del patrón y especialmente que su desarrollo económico estaba supeditado al salario; la teoría moderna cambió estos criterios porque en muchas ocasiones las personas se encontraban técnica o profesionalmente preparadas y realizaban sus labores con autonomía o independencia, no obstante que estuviesen vinculadas o no laboralmente a un patrón. En igual manera tenemos casos de trabajadores donde ya no existe la citada dependencia económica.

El concepto moderno de subordinación jurídica viene a ser el motor central del hecho generador de la vinculación tributaria; en el momento mismo en que una persona inicia a prestar servicios a otra, no importa que exista contrato de trabajo o se carezca del mismo, esta persona además de estar relacionada laboralmente, origina la obligación ex lege para que se generen las obligaciones descritas en la ley del seguro social para el régimen obligatorio.

Inclusive la seguridad social se desarrolló históricamente por la necesidad de proporcionar servicios a los trabajadores y en especial para prevenir los accidentes y enfermedades de trabajo. Es pues la relación laboral el germen para que estos servicios colectivos hayan proliferado e inclusive se hayan diseminado a otras áreas de la población.

Por ser una obligación que se desprende de la ley, las personas subordinadas y los patronos, deberán cumplir con las obligaciones formales que establece la ley del seguro social, en este caso no interviene su ánimo o disposición para el cumplimiento y tampoco el acto que da origen a la relación laboral, no importa que se trate de instituciones filantrópicas, educativas o de cualquier otra naturaleza, que por no ser lucrativas no causan impuestos, toda vez que por la simple razón de tener trabajadores a su mando tienen forzosamente que cumplir con las leyes de la seguridad social.

La ley del seguro social de 1943 consideraba en su artículo 4o. que también eran sujetos del régimen del seguro social obligatorio a otro tipo de personas que en la actualidad se suprimieron del mismo o cambiaron de rubro, por ejemplo los aprendices, trabajadores independientes urbanos y rurales

como por ejemplo los artesanos, pequeños propietarios, etc.

Prácticamente se concretó la legislación actual de seguridad social a considerar que forman parte del Régimen obligatorio los trabajadores que están subordinados jurídicamente a un patrón los otros casos se reestructuraron para ubicarlos en el sistema denominado incorporación voluntaria al Régimen obligatorio, que como ya quedó dicho, tiene particularidades que modifican el sistema inicial y provocan una alteración al hecho generador.

La fracción II del mencionado artículo 12 manifiesta que también son sujetos del seguro social obligatorio los miembros de sociedades cooperativas de producción, que son aquellas personas que se asocian con el objeto de trabajar en común en la producción de mercancías o en la prestación de servicios al público; distinguiendo la Ley General de Sociedades Cooperativas a este tipo de instituciones de las cooperativas de consumo que esencialmente buscan obtener bienes o servicios en común para el beneficio de sus miembros en lo individual.

Prácticamente las sociedades cooperativas de producción son agrupaciones que no tienen finalidades lucrativas sino básicamente se establecen por la reunión de trabajadores que

aportan a la sociedad su esfuerzo personal y en esta forma alcanzan el beneficio de sustentación económica por medio de la actividad colectiva, inclusive se reparten los rendimientos que se obtienen en razón del tiempo trabajado por cada uno y así para efecto del artículo 22 de la ley del seguro social "Las sociedades cooperativas de producción, serán consideradas como patronos con todos los compromisos que de esta ley se desprenden y sus miembros se equiparán por ficción legal a los trabajadores.

Las administraciones obreras o mixtas no existen en las leyes mercantiles o laborales, sino que se trata de una situación autorizada por el legislador del seguro social, para ayudar a los trabajadores que por motivos laborales obtienen la administración del negocio, generalmente por salarios caídos o por otros conceptos de naturaleza análoga; así la actuación comercial de esta reunión de trabajadores es por medio de la razón social que tenía la empresa antes del conflicto obrero, generalmente es una sociedad mercantil. Se equipara la administración obrera a una sociedad cooperativa de producción para los efectos del seguro social, con todas las consecuencias que esto representa, sin embargo existe el beneficio adicional que establece el artículo 270 de la multicitada ley del seguro social que libera del cargo de la sustitución patronal a las

administraciones obreras, cuando los trabajadores reciban los bienes de la empresa en pago de prestaciones de carácter contractual por laudo o resoluciones de la autoridad laboral, siempre y cuando se encarguen de operar directamente la negociación.

Por último también se consideran trabajadores sujetos al Régimen obligatorio a los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios que se encuentran organizados en sociedades locales de crédito ejidal o agrícola y que norman su actuación por medio de la ley de crédito agrícola y en este caso las instituciones nacionales de crédito ejidal y agrícola y los Bancos regionales que operan al amparo de la ley, tienen la obligación de inscribir a los ejidatarios y pequeños propietarios en el régimen del seguro social obligatorio y al mismo tiempo tienen que ampliar el monto de los créditos concedidos para satisfacer las cuotas del seguro social, corriendo a cargo de estas instituciones el compromiso de cubrir las cuotas respectivas al instituto dentro de los 15 días siguientes a la concesión de los créditos.

Por ser ésta una obligación legal de las instituciones de crédito, ellas adquieren un compromiso similar a los patronos de afiliar a los trabajadores agropecuarios que

desarrollan su actividad con apoyo en la ley de crédito agrícola de cubrir las cuotas respectivas, pero en este caso no existe lógicamente ninguna subordinación jurídica. Se presenta así un avance para ampliar la seguridad social a niveles de mayor solidaridad colectiva.

Melchor Magaña nos señala que "los trabajadores de campo es una de las inquietudes más ingentes que ha tratado de resolver el I.M.S.S.; después de haber organizado al régimen urbano, así desde 1956 se reforma la anterior ley del seguro social para incorporar a las personas agrupadas en sistemas de crédito ejidal o agrícola. En un principio fue un esquema modificado de aseguramiento, pero en 1965 se ubicó en todos los renglones del régimen obligatorio a estos trabajadores del campo". (25)

Existe el sistema de incorporación voluntario al régimen obligatorio que conduce a la determinación de adeudos fiscales tomando en cuenta los decretos del ejecutivo donde se establezcan las modalidades para cada una de las clases

(25) Melchor Magaña Ortega "Determinación y Cobro de las Cuotas Obrero Patronales Establecidas en la Ley del Seguro Social Mexicano" Tesis UNAM. 1976, págs. 142-146.

de aseguramiento en los términos de los artículos 13, 198 y siguientes de la ley del seguro social.

Sirve de ejemplo lo anterior lo dispuesto por el artículo 207 que estatuye las condiciones para que el asegurado que tiene la calidad de trabajador independiente se vea comprometido a cubrir las aportaciones al instituto cuando acepte inscribirse voluntariamente, toda vez que la persona no puede liberarse del referido compromiso por la simple abstención de pagar cuotas, para el interés público que representa este sistema, el organismo puede provocar que se instaure el procedimiento administrativo de ejecución en contra del trabajador.

Tomando en cuenta las modalidades de incorporación voluntaria al régimen obligatorio, se pueden presentar cuotas de trabajadores que conducen a una obligación fiscal determinada en cantidad líquida y esta exigibilidad se presenta con la calidad de créditos por aportaciones al seguro social. Por tanto el hecho generador será la incorporación voluntaria apoyada específicamente en los Decretos de Incorporación.

CAPITULO III

EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO
ORGANISMO FISCAL AUTONOMO

a) CARACTERISTICAS DE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTONOMOS.

b) NATURALEZA JURIDICA DEL IMSS.

a) CARACTERISTICAS DE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTONOMOS.

El término organismo fiscal autónomo se empleó por primera ocasión en el Decreto que reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social que expidió el presidente Manuel Avila Camacho en uso de las facultades extraordinarias de que gozaba, de fecha 4 de noviembre de 1944, no obstante la antigüedad que tiene el mismo, la doctrina y la jurisprudencia lo han abandonado, puesto que ha sido poco explorado en sus condiciones de esencia y especialmente en los atributos de que se encuentra revestido.

Inicialmente se debe señalar que todo hecho generador de crédito fiscal conduce a una relación jurídica tributaria que como cualquier obligación de carácter jurídico tiene como elementos un sujeto activo que puede exigir el cumplimiento de la prestación, otro sujeto pasivo obligado a cumplir dicha prestación y el objeto de la misma que será la referida prestación, la cual se puede presentar en una

obligación de dar, hacer, no hacer, no tolerar.

En materia tributaria las relaciones jurídicas más importantes son la principal, las accesorias y las formales, las cuales se desprenden de la misma ley por tratarse de obligaciones ex-lege y donde el sujeto pasivo tiene esta calidad por la simple realización del supuesto normativo, de acuerdo con la moderna terminología de las leyes fiscales se convierte en contribuyente de un gravamen fiscal, siendo éste el origen de la relación principal y a la cual me voy a referir en este caso.

Al momento mismo en que se genera la responsabilidad del contribuyente, tiene frente a un ente acreedor que puede exigir el cumplimiento de la obligación, esto es, el pago.

Normalmente el sujeto activo es una autoridad revestida de plenas atribuciones y es el encargado de vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, así como de exigir la plena satisfacción del interés fiscal.

En ocasiones por el crecimiento del Estado y por la naturaleza de los gastos, se presentaron, especialmente en España, los llamados ingresos de parafiscalidad, que no figuraban en los presupuestos generales del Estado, que

estaban afectados a un gasto directo y específico y eran recaudados por organismos distintos a los propiamente fiscales.

Por esta situación se crearon los organismos que deberían captar los ingresos y al mismo tiempo realizarían el gasto afectado a un fin determinado, en cuyo caso el referido organismo recaudador se convertía en autoridad por disposición legal, con todas las implicaciones legales que esto representaba.

Por autoridad podemos considerar la que está legitimada en los términos del Artículo 16 Constitucional para afectar en la órbita de sus atribuciones la esfera jurídica de los particulares; disponen pues de la fuerza de la ley para mandar y ser obedecidos.

Precisamente por este apoyo que les otorga la ley no pueden excederse en sus atribuciones, porque en este caso serán incompetentes, arbitrarios o autoridades de facto. De acuerdo con los principios constitucionales las autoridades sólo están facultadas en todo aquello que la propia ley les señala, sin que puedan ampliar o modificar estas facultades.

Podemos concretar las características de los organismos fiscales autónomos en la siguiente forma:

- a) Son organismos distintos a las dependencias fiscales que tienen la calidad de receptores de créditos fiscales.
- b) Actúan de acuerdo con la ley a la realización de los fines legales, esto es, al cumplimiento de la norma.
- c) Por disposición legal son administradores de tributos.
- d) Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les provean.
- e) Por las razones apuntadas, se convierten en órganos de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal.

b) NATURALEZA JURIDICA DEL I.M.S.S.

A raíz de la modificación que sufrió la anterior Ley del Seguro Social, el organismo denominado Instituto Mexicano

del Seguro Social se convirtió en fiscal autónomo, en cuyo caso adquirió una doble naturaleza que debe ser analizada.

En primer término el citado Instituto para la organización y administración de los servicios de seguridad social, adquiere la calidad de organismo descentralizado por servicios y al mismo tiempo para determinar, cuantificar, liquidar y recaudar adeudos fiscales se reviste de las cualidades antes citadas de organismo fiscal autónomo. Esto inclusive se desprendía de los artículos 2o. y 135 de la Ley anterior del Seguro Social.

Andrés Serra Rojas manifiesta que la descentralización por servicio: "es un modo de organización administrativa mediante la cual se crea el régimen jurídico de una persona de derecho público, con una competencia limitada a sus fines específicos y especializada para atender determinadas actividades de interés general, por medio de procedimientos técnicos". (26)

Prácticamente los organismos descentralizados son personas morales que se constituyen con base en una ley (en ocasiones

(26) Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Manuel Porrúa 1968, pág. 622.

en otros medios) con un patrimonio afectación de carácter público y que tienen por finalidad la explotación de bienes o recursos propiedad de la nación, para el desarrollo de actividades científicas o tecnológicas y comúnmente la prestación de servicios públicos o sociales.

Dentro de este esquema se necesita que la atención del servicio sea con características técnicas, que las disposiciones legales regulen la actividad de los funcionarios encargados del servicio y que exista un sistema de control y revisión de los actos de este organismo por medio de las dependencias del Ejecutivo Federal.

A través del sistema de descentralización por servicios se consigue el máximo aprovechamiento de los recursos con personal calificado y lo más importante, es que se presta un servicio público de mejor calidad por la especialización que el mismo reviste.

Los artículos 4o. y 5o. de la ley vigente estipulan que el I.M.S.S., tendrá la calidad de organismo público descentralizado encargado del servicio público de carácter nacional de seguridad social. Manuel Urista Doria considera que por este medio legal se cuenta con todos los elementos

para que el servicio sea: "adecuado, regular y uniforme".
(27)

El Instituto Mexicano del Seguro Social queda ubicado perfectamente en esta clase de organización, porque así lo ha declarado enfáticamente el legislador en el artículo 5o. de la ley de la materia; a través de esta forma el I.M.S.S., va a proporcionar el servicio público de carácter nacional de la seguridad social y para ello cuenta con la estructura administrativa de sus órganos que son:

- a) La Asamblea General
- b) El Consejo Técnico
- c) La Comisión de Vigilancia
- d) La Dirección General
- e) Las diversas dependencias del propio organismo que dependen de la citada Dirección encargadas primordialmente de proporcionar los servicios de seguridad social que la ley les encomienda.

Los cuadros técnicos del personal que orgánicamente esta

(27) Manuel Urista Doria.- El I.M.S.S. es un organismo descentralizado por servicios. Boletín Informativo de Seguridad Social, págs. 10 y 11.

estructurado para la realización de este servicio de seguridad social, se efectúan por medio del Consejo Técnico a través de los reglamentos interiores, instructivos o acuerdos específicos de nombramiento, todo ello se hace con apoyo en los artículos 240 fracción X y 253 fracción VI de la Ley del Seguro Social.

Pero el Instituto Mexicano del Seguro Social no sólo es un organismo descentralizado encargado de proporcionar el servicio público de seguridad social, además tiene otra cualidad que la misma ley le señala y que ha sido mencionada con antelación como lo es el de ser un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar créditos fiscales, dar bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos para después aplicarlos a los fines para los cuales fue creado.

Este organismo fiscal autónomo ha sido declarado por la Suprema Corte de Justicia, con el carácter de organismo fiscal autónomo con las características que ello representa. Así tenemos la siguiente jurisprudencia.

A partir de la reforma del artículo 117 de la ley del Seguro Social, que establece la facultad del Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar el monto de las

aportaciones obrero-patronales que deben cubrirse para atender los servicios que presta, es de estimarse que el propio Instituto actúa como organismo fiscal autónomo y que, por tanto, tiene el carácter de autoridad para los efectos del amparo que contra él se interponga.

Apéndice de Jurisprudencia 1917-1967, Segunda Sala, pág.290.

Las características de autoridad de que se encuentra revestido el Instituto Mexicano del Seguro Social son muy importantes y no pueden fusionarse con los que también tiene el citado organismo para prestar el servicio público de seguridad social, no obstante que se trate de la misma Institución, su estructura legal debe ser muy diáfana y clara para evitar problemas de constitucionalidad.

Como en la actualidad ocurre, por una confusión en la naturaleza jurídica del organismo, el Consejo Técnico ha revestido de características de autoridad a órganos inferiores del mismo encargados de la determinación de adeudos tributarios, especialmente las dependencias de tesorería, auditoría, cobranza, afiliación y otras y, esta confusión se presenta por querer identificar las facultades que tiene como organismo descentralizado con las que tiene como organismo fiscal autónomo y ello es totalmente

equivocado; inclusive esta situación la anota en forma pragmática Manuel Urista Doria al decir: "La ley del Seguro Social adopta un sistema mixto para la designación de los funcionarios del Instituto. En algunos casos interviene la Administración Pública Central y en otros es el propio Instituto quien los designa directamente."¹ (28)

Realmente no es la ley del Seguro Social la que adopta el sistema mixto, sino que es la falta de análisis de las cualidades de la institución lo que ha provocado la referida confusión, porque si bien es cierto que la ley de la materia establece en el artículo 240 que el Instituto puede organizar sus dependencias y expedir sus reglamentos interiores y ello lo está haciendo por medio del Consejo Técnico, también es cierto que estas facultades se concentran estrictamente en la posibilidad de prestar servicios públicos de seguridad social, esto es, en su cualidad de organismo descentralizado, porque el Consejo Técnico no obstante ser la máxima autoridad administrativa del Instituto no puede proveer en la esfera administrativa el estricto cumplimiento de las leyes, como lo dispone la fracción I del artículo 89 Constitucional, ya que esta facultad le está reservada al titular del Ejecutivo Federal.

(28) Op. Cit., pág. 14.

En la misma forma tenemos el caso de las normas que regirán el procedimiento para el aseguramiento de los trabajadores temporales y eventuales urbanos de la industria de la construcción, que se aprobaron por el Consejo Técnico en Acuerdo del 11 de octubre de 1978, donde se llega a un sistema específico para la determinación del pago de cuotas, retención y compensación a subcontratistas, identificación a trabajadores, fijación de índices de determinación de cuotas y estipulación de porcentajes de mano de obra por cada una de las diversas edificaciones u obras que se realicen, cuerpo legal que es típicamente tributario y que sin embargo no fue sancionado por el poder legislativo en alguna disposición legal y tampoco emanó del titular del Ejecutivo Federal.

En la misma forma tenemos que existen en la fase orgánica y estructural de las diversas dependencias del referido instituto, reglamentos que han sido ordenados por el Presidente de la República como sería el caso del reglamento de delegaciones regionales y estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, en cambio el Consejo Técnico ha aprobado el reglamento de organización interna de las delegaciones regionales del I.M.S.S., donde se analizan situaciones estructurales de las oficinas desconcentradas de este organismo que en algunos casos exceden a la simple

descripción de funciones de los encargados de proporcionar servicios de seguridad social, ya que se trata de prerrogativas típicamente tributarias, como son la responsabilidad que tiene el encargado de la sección de emisiones, adeudos y cobranzas.

No se puede desconocer que en ocasiones es difícil separar las estructuras legales de un cuerpo orgánico que describe las actividades de diversas dependencias del propio Instituto, pero en estos casos deberá considerarse que sólo el Presidente de la República puede emitir este tipo de ordenamientos, en virtud de que sólo la Constitución autoriza al Presidente de la República a dictar en la esfera administrativa normas que tiendan al exacto cumplimiento de las leyes.

El Instituto Mexicano del Seguro Social no puede sustraerse de la órbita fiscal porque la misma esta implícita en toda su estructura financiera y desarrollo económico, y en esas condiciones los principios que prevalecen en la materia tributaria le son totalmente aplicables en lo concerniente; de tal suerte, que no es factible que involucre las normas que se refieran a esta materia con las que se refieren a la prestación de servicios de carácter público de seguridad social, ello crea confusión y especialmente ilegalidad.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación ha dictado la siguiente ejecutoria.

SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL, DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A LAS EMPRESAS, LEGALIDAD DE SU CREACION POR ACUERDO DEL CONSEJO TECNICO. Entre las funciones del Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentra la de organizar sus dependencias y fijar la estructura y funcionamiento de las mismas (artículo 107, ahora 240 fracción VIII de la ley del Seguro Social), es por ello que, realizando dicha función a través del Consejo Técnico (esta autoridad con base en la fracción VI del artículo 117, ahora 253 de la propia ley y como administrador del instituto según el artículo 12 ahora 252 de la citada ley) expidió el reglamento de organización interna del Instituto Mexicano del Seguro Social, aprobado en el Acuerdo número 2126 del 15 de octubre de 1947. Aunque en el no se encuentra el Departamento de Auditoria a las Empresas, como el Instituto tiene que organizar la dependencia que pudiera concluir con las funciones consistentes en recaudar cuotas, inspecciones, realizar visitas domiciliarias, revisar listas de raya y demás documentación consistente al Seguro, fue por ello que el mismo Consejo Técnico que dictó el reglamento de organización interna, emitió los Acuerdos 143, 103, 169 y 805 mediante los cuales por el primero creó la Tesorería del

Instituto y por el segundo el Departamento de Auditoria a las Empresas.

En las condiciones antes señaladas, no existe pugna alguna entre los Acuerdos emitidos por el Consejo Técnico del I.M.S.G. y el Artículo 89 fracción I Constitucional, porque si el Consejo Técnico puede emitir los reglamentos interiores a que se refiere la fracción I del artículo 107 de la ley del Seguro Social, al Instituto corresponde organizar sus dependencias y fijar la estructura y funcionamiento de las mismas así como recaudar las cuotas (fracción II del artículo 107), inspeccionar los centros de trabajo, artículo 122, ahora 241, visitar los establecimientos donde prestan sus servicios trabajadores sujetos a la obligación del Seguro, artículo 90 del reglamento de la ley del Seguro Social en lo relativo a la Inspección de patrones y trabajadores, de 25 de abril de 1943, revisar las listas de raya y demás documentos conducentes para el seguro (artículo 21 del reglamento de la ley del Seguro Social relativo a la afiliación de patrones y trabajadores, publicado en el Diario Oficial del 2 de septiembre de 1960), resulta claro que también puede crear el departamento respectivo que se encargue especialmente de dichas funciones, con el fin de cerciorarse si los patrones están dando o no cumplimiento a la ley del Seguro Social y

sus reglamentos. Por lo que considera que la creación del Departamento de Auditoría a las Empresas por parte del H. Consejo Técnico en su Acuerdo 169 y 805 del 11 de julio de 1966, es legal y tiene su apoyo en las disposiciones que han quedado señaladas.

Apéndice de Jurisprudencia al Semanario Judicial de la Federación 1917 - 1975 tercera parte, Segunda Sala, página 489.

Se desprende de la ejecutoria transcrita que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación incurrió en la confusión mencionada precisamente por apoyar la creación de una dependencia con atribuciones fiscales como es la Tesorería del Seguro Social y el Departamento de Auditoría a las Empresas, en los numerales que permiten al Consejo Técnico establecer reglamentos interiores de trabajo, pero este sistema no es adecuado ni tampoco el correcto porque el artículo 422 de la ley federal de trabajo considera que por reglamento interior de trabajo se comprende el conjunto de disposiciones obligatorias para trabajadores y patrones en el desarrollo de los trabajos de una empresa o establecimiento, constituyendo en este caso disposiciones que están implícitas en la subordinación que se presenta entre el empleado y el empleador, como serían

todas las indicaciones para que éstos últimos cumplan correctamente con su trabajo. En Derecho Público se pueden dictar estos reglamentos, pero al afectar a los particulares con su formulación, esta facultad sólo le está reservada al Presidente de la República.

El Consejo Técnico puede con su máxima jerarquía establecer los referidos reglamentos interiores de trabajo para que el personal administrativo, técnico y profesional del organismo realice mejor sus funciones dentro de esta esfera de atribuciones no puede crear órganos de autoridad, porque los mismos no pueden quedar ubicados en estos ordenamientos ya que en este caso se estaría dotando de atribuciones a un órgano del Instituto para afectar la esfera de atribuciones de los particulares que son totalmente ajenos al vínculo laboral.

Menos aún podría establecer este tipo de órganos de autoridad por medio de acuerdos aislados que estaría apoyado en la disposición que permite establecer reglamentos interiores de trabajo.

El multicitado Instituto Mexicano del Seguro Social, es el organismo descentralizado que más disposiciones tiene y que han sido formuladas en condiciones irregulares, originadas

quizàs por las mismas necesidades de actuaciòn del citado Instituto, pero es imprescindible una sistematizaciòn y simplificaciòn de todo este conjunto de normas para que el organismo pueda desarrollar sus actos legales en el marco juridico apropiado, ya que la referida adecuaciòn de las normas deberà ser tomando en cuenta su correcta ubicaciòn dentro de la dualidad de atribuciones de que se ve revestido este Instituto.

La autoridad hacendaria en nuestro país en materia federal es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y la misma tiene que someter a la estructura juridica que se desprende de la misma Constituciòn y de la Ley Orgànica de la Administraciòn Pública, de tal suerte que el titular del Ejecutivo Federal fue el que publicò su reglamento interior vigente a partir del 1 de enero de 1980, donde señala "en una connotaciòn de esfera pública se estructuran las diversas dependencias de la Secretaria en forma armònica y jeràrquica para que los ciudadanos conozcan con precisiòn y claridad cuales son las facultades de sus distintos òrganos." (29)

(29) Josè Lòpez Portillo, Considerando para la publicaciòn del Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 28 de Diciembre de 1979.

En cambio un organismo fiscal autónomo que tiene sólo la función de recaudar un tributo (aportaciones de la seguridad social), se ve revestido de prerrogativas que son superiores a las que se sujeta el Ministro de Hacienda, siendo que en ambos casos las dos dependencias tienen la calidad de autoridades fiscales.

CAPITULO IV

LA RETENCION DE LA CUOTA OBRERA

- a) CARACTERISTICA DOCTRINAL.
- b) JUSTIFICACION CONSTITUCIONAL.
- c) ANALISIS DEL RETENEDOR EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- d) PARTICULARIDADES DEL RETENEDOR EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

A) CARACTERISTICA DOCTRINAL.

Serà necesario tratar de conceptuar las funciones que desempeñan los patrones en la recaudación de la cuota obrera, de acuerdo con los principios que establecen las leyes y la doctrina para la responsabilidad de los sujetos pasivos por adeudo ajeno y en especial del responsable por sustitución toda vez que, las citadas funciones quedan comprendidas en esta clase de responsabilidad.

En principio de cuentas se debe manifestar que la responsabilidad de los sujetos pasivos en materia fiscal adquiere características sui géneris, porque como lo señala Augusto Fantozzi, "Es necesario tomar en cuenta a los sujetos implicados a los cuales la ley les atribuye una serie de obligaciones en virtud de su intervención en el

hecho generador, siendo la principal la de encontrarse en una posición deudora, sin que voluntariamente hayan aceptado este compromiso". (30)

Estos sujetos se clasifican en deudores originarios y en responsables ante el fisco por una deuda ajena. Dino Jarach denomina al primero responsable contribuyente y a los segundos los clasifica en:

- " a) Responsables por sustitución,
- b) Responsables por garantía y
- c) Responsables solidarios." (31)

Manuel Audreozzi define a los dos primeros tipos de sujetos pasivos en los siguientes términos " Responsable contribuyente es la persona que ha intervenido directamente en la creación o modificación de la situación jurídica tributaria... Responsable por sustitución es aquél que, por virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito tributario y no por la intervención personal directa que tuvo en la creación de la situación . Las dos últimas clasificaciones no las define ya que sólo menciona

(30) Augusto Fantozzi. "La solidaridad Nel Diritto Tributario". U T E T 1968. pág. 11-17.

(31) Dino Jarach. El Hecho Imponible. Revista de jurisprudencia Argentina 1943, pág. 146.

que se originan por la participación que tienen funcionarios o particulares en la creación del hecho generador. Giuliani Fonrouge abunda sobre estos conceptos y aclara que sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona que debe cumplir la prestación fijada en la ley y sólo debemos otorgar la palabra contribuyente al primero de ellos, puesto que si en la mayoría de las veces ambas figuras se identifican en una sola persona, ello no significa una regla general porque en varias ocasiones no coinciden en materia fiscal." (32)

De estos enunciados no desprendemos cuáles son las características intrínsecas de ambos sujetos, toda vez que el contribuyente siempre es considerado obligado principal, sin embargo al substituto el fisco le atribuye las responsabilidades más sobresalientes que se presentan en la relación jurídica tributaria, porque además de retener y enterar el impuesto, debe cumplir con las obligaciones formales; por estos motivos Gianini concluye que se coloca en todas los aspectos en lugar del principal" (33) por esta

(32) A.T. Gianini. Instituciones de Derecho tributario Ed de Derecho Financiero 1957. pág 126

(33) Ernesto Flores Zavala. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Ed. porrúa 1967. pág 96.

razón surge la duda de quién será realmente el obligado principal, puesto que el responsable sustituto sin haber participado en el hecho generador, se subroga totalmente en la obligación primaria.

Los autores han tratado de justificar a esta impar figura del Derecho Fiscal, Flores Zavala dice "Se basa exclusivamente en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo... por eso proponemos que lo llame: responsabilidad por control en la fuente del ingreso.

Joaquín B Ortega los considera agentes auxiliares del fisco por la retención que efectúan al descontar los pagos a los deudores directos." (34)

Gianini dice que "no hay que buscar las características del sustituto, más que en la legal superposición que éste hace del principal deudor." (35)

Creo, sin embargo, que la explicación más idónea nos la

(34) Joaquín B. Ortega, citado por Emilio Margáin Manatou. Introducción al estudio del Derecho tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí 1969, pág. 280.

(35) Gianini Op. Cit. Pág. 129.

proporciona Adolfo Carretero Pérez, en estos breves enunciados.

1. No hay distinción entre deuda y responsabilidad.
2. No puede hablarse de una ejecución legal o de que el sustituto sea órgano de la Administración.
3. En realidad su naturaleza se identifica con el sujeto pasivo principal, por lo que se puede llamar segundo contribuyente. (36)

Estimo como válida esta última afirmación, ya que efectivamente el legislador ha querido que no sólo exista un principal obligado, sino que por la necesidad de contar en forma segura con una adecuada recaudación, estable dos responsables del tributo en forma originaria; definitivamente si el sustituto se coloca para todos los efectos en lugar del particular que realiza el hecho generador, no puede ser considerado responsable secundario o solidario.

(36) Adolfo Carretero Pérez. Derecho financiero. Santillana 1968, pág. 429 a 431.

b) JUSTIFICACION CONSTITUCIONAL.

Nuestras disposiciones torales siempre han señalado la obligación de los mexicanos para sostener las cargas públicas.

El artículo 36 de la Constitución de Apatzingán de 1814 señalaba que: "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa" posteriormente el artículo 31 de la Constitución de 1857, establecía que era obligación de los mexicanos:

"Contribuir a los gastos públicos así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" esta misma redacción la sostuvo el constituyente de 1917, precisamente en el artículo 31 fracción IV.

En esta forma el estado siempre ha impuesto su soberanía para tener potestad tributaria, porque a su vez se convierte en obligación de los nacionales para sostener los gastos públicos. Aparentemente de esta obligación constitucional no se desprende en forma inicial que se pueda exigir a personas que no participan en las situaciones legales

generadoras de tributos, toda la responsabilidad formal y material ante el fisco; ello también presentaría otro problema consistente en que por el servicio proporcionado, el responsable sustituto no va a recibir ninguna remuneración y entonces quizá se vulneraría el artículo 5o. de nuestra carta magna.

Este dilema lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sendas ejecutorias, donde se ha abordado el problema. La primera señaló que los deberes de retención corresponden a la facultad del fisco para hacer expedita la recaudación, y que la misma es una "facultad implícita en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que al conceder atribuciones al Estado para establecer contribuciones no consagra una relación jurídica simple, en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado el hecho correlativo de cobrarle, sino que constituye uno de los basamentos del complejo de derechos, obligaciones y atribuciones que forman el contenido del derecho tributario, entre las que se hallan las de controlar el tributo mediante la imposición de obligaciones a terceros".

(37)

(37) Semanario Judicial de la Federación VII época. Vol. VI, primera parte, págs 144-145, citado por Sergio Fco. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa 1965. pág. 489.

En la segunda sostuvo que. "La ley analizada, por otra parte, al establecer el sistema de recaudación del tributo por medio de retención de las cuotas a través de los pagadores de los sueldos o salarios, no es violatoria del primer párrafo del artículo 5o. Constitucional, ya que la garantía de que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial, no alcanza la facultad económico-coactiva del estado, pues si éste se hallara obligado en cada caso a obtener resolución judicial para hacer efectivo el impuesto, se vería en peligro su propia estructura y funcionamiento." (38)

Se desprende de la anterior que la figura del responsable por substitución encuentra pleno apoyo en el artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento, ya que por este servicio el citado responsable cumple con una de las obligaciones que establece el numeral en comentario, tanto para los mexicanos como para los extranjeros que realicen las situaciones gravadas. El legislador ordinario tiene plenas atribuciones para señalar en los ordenamientos fiscales que determinadas personas se substituyan totalmente ante la

(38) Amparo en revisión 1012/63. visible en el informe del presidente de la suprema corte de justicia de la nación, año 1967. Pág. 209

hacienda pública en las obligaciones que se generan por los deudores originarios.

El estado moderno requiere ineludiblemente del retenedor, porque sin él no se podría gravar a un sinnúmero de causantes y menos controlarlos; tal es el caso de las personas que reciben productos del trabajo o del capital, los beneficiarios de sorteos y juegos permitidos, extranjeros que sin ser residentes en nuestro país proporcionan su servicio o alquilan bienes muebles, así como por otras situaciones similares. Todo esto se traduce en el sentido de que se requiere en la práctica del auxilio de personas que pueden hacer cumplir estas obligaciones; de donde se concluye que la obligación del retenedor efectivamente se encuentra implícita en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, ya que para contribuir para sostener los gastos públicos no debe entenderse solamente la entrega de dinero por concepto tributario al fisco, sino que es necesario ayudar a soportar una estructura administrativa idónea que puede hacer factible los fines del Estado; dicha estructura se organiza con las medidas de control y recaudación necesarias para observar el cumplimiento de las leyes.

Con estas medidas no se encarecen los sistemas de

recaudación, se busca su máximo rendimiento y la sociedad se beneficia; por tanto el retenedor, por su posición en el fenómeno económico que genera un tributo, debe cumplir con esta función de convertirse en contribuyente por mandamiento de ley, sin que perciba por este servicio una remuneración de parte del fisco, puesto que dicha labor forma parte de las obligaciones de los mexicanos.

c) ANÁLISIS DEL RETENEDOR EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 definía con claridad las diversas clases de sujetos pasivos que nacían de la relación tributaria, tanto los de carácter propio como los de adeudo ajeno. Al primero lo conceptuaba en el artículo 20 como la persona física o moral que estaba obligada en forma directa al pago de una prestación determinada y al retenedor lo describía en el artículo 27 de la siguiente manera "serán sujetos del crédito fiscal en substitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal". Estos lineamientos cumplieron su cometido y lo único que les faltó

fue la necesidad de actualizar la definición del sustituto, porque también tenían este carácter las personas que efectuaban pagos en impuestos reales, tal y como lo establece el artículo 80. de la Ley de Loterías, Sorteos y Juegos permitidos.

Desgraciadamente esta separación fue eliminada y todos los sujetos pasivos por adeudo ajeno quedaron comprendidos en la de responsables solidarios. La comisión redactora del nuevo Código Fiscal, justificó la alteración en los siguientes términos: "Esta clasificación de responsabilidad (solidaria, objetiva y substituta), útil desde el punto de vista doctrinario para explicar las razones por las cuales un tercero puede resultar responsable de créditos fiscales, es innecesaria para los fines del derecho positivo, por el que basta reunir en una sola forma de responsabilidad las causas que hasta ahora se regulaban por separado... el optar sólo por la responsabilidad solidaria tiene la ventaja de que es un concepto ampliamente desarrollado por el derecho común... por lo que toca a la substitución del deudor, en realidad no se reconocía en los términos del derecho común." (39)

(39) Informe Razonado de la Comisión Redactora del Nuevo Código Fiscal de la Federación al Secretario de Hacienda y Crédito Público. Investigación Fiscal, número 43, pág. 22.

Como se observa, existe un contrasentido en lo antes transcrito, se acepta una forma de responsabilidad por deuda ajena, por su amplia regulación, sin embargo existe una figura que es desconocida para el derecho común, que comprendida sin ninguna justificación en el renglón de responsabilidad solidaria. Sergio Francisco de la Garza critica esta función, ya que: "la estructura misma y los fundamentos de atribución son los que exigen tales distinciones, es superficial y carente de análisis, de que las tres categorías de responsabilidad en realidad son una sola" (40) Margáin Manautov señala que "es criticable la supresión, porque las leyes tributarias distinguen muy claramente entre responsabilidad objetiva y substituta" (41) Eugenio Arriaga Mayès no se pronuncia sobre lo indebido del cambio, sin embargo al proporcionar las notas características de la responsabilidad solidaria en el derecho común, menciona varias de ellas que no tienen ninguna relación con la responsabilidad substituta, como son: se genera por el incumplimiento de la obligación tributaria; o para cuando el principal deja de pagar; se requiere un acto de autoridad para afectar al solidario y

(40) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. pág. 436.

(41) Emilio Margáin Manautov. Op. Cit. pág. 286.

por último supone el derecho de responsable por solidaridad de repetir en contra del deudor directo. De todo ello se infiere que tampoco acepta la supresión. (42) 4

Es tan equivocada la unificación que el mismo Código Fiscal otorga tratamiento distinto a los responsables substitutos sobre todos los demás, ya que los equipara a los responsables directos en varias disposiciones, como por ejemplo en el artículo 27 del citado ordenamiento, pretende el legislador cumplir con la descripción del responsable por substitución cuando establece en el artículo 26 fracción I del multicitado código, que son responsables las personas que tengan la obligación de retener y recaudar créditos fiscales a cargo de terceros; con esto se abstiene de presentar una definición y sólo proporciona alguna de sus características, quedando fuera la más importante como es la substitución completa del substituto por el responsable directo; por ello además de estar mal ubicada, se enuncia en forma incompleta esta figura.

(42) Eugenio Arriaga Mayés. "Responsabilidad solidaria en el Derecho Tributario". V número extraordinario de la revista del Tribunal Fiscal de la Federación págs. 78-81.

d) PARTICULARIDADES DEL RETENEDOR EN LA LEY
DEL SEGURO SOCIAL.

La seguridad social requiere sistemas de financiamiento indispensables para soportar las cargas de los servicios que se deben otorgar. La Ley de 1943 estructuró el régimen obligatorio en un apoyo financiero de contribución triple, con las aportaciones del Estado, de los trabajadores y de los patrones. La primera de ellas se origina por el ejercicio del gasto público que efectúa el Erario Federal para coadyuvar al sostenimiento del sistema y como una aportación de la sociedad al mejoramiento de sus componentes. En cambio las otras dos aportaciones implican una determinación de créditos fiscales, mediante la responsabilidad del patrón de liquidar ambas al Instituto.

La única persona que se identifica físicamente para los fines de recaudación, es el empleador, quien carga con todas las obligaciones formales y materiales de la determinación de las cuotas, con la sola facultad de poder descontar la cuota obrera a los trabajadores que perciben más del salario mínimo. El artículo 30 de la original Ley del Seguro Social establecía la facultad citada, dejando como limitación, que si el descuento no se efectuaba

oportunamente, sólo se podrían descontar cuatro cotizaciones semanales acumuladas. Esta disposición se reformó el 20 de febrero de 1949, para agregarle un segundo párrafo, donde se precisaba lo siguiente: "Al patrón se le considerará depositario responsable de las cuotas que descuenta a sus trabajadores, en los términos de este artículo, contrayendo por el solo hecho de verificar el descuento, la obligación de entregarlas oportunamente al Instituto".

Por esta adición se enfatizó que los patronos eran responsables de las cuotas obreras, sólo que sin utilizar la descripción del Código Fiscal para los substitutos, se aceptó la figura del depositario por ministerio de ley, mismo que debe realizar las funciones enunciadas por Arriaga Mayés en los siguientes términos: "Descontar el importe de una obligación tributaria, transfiriéndole la propiedad de estas sumas, puesto que se trata de bienes fungibles y se obliga a la vez a entregar igual suma a la percibida en la misma especie a favor de la autoridad administrativa" (43).

Considero que por el hecho de la guarda de la suma de bienes fungibles, no se constituye propiamente en depósito. El

(43) Eugenio Arriaga Mayés. Op. Cit. Pág. 86.

artículo 2516 del Código Civil de aplicación federal señala el contrato de depósito como aquel: "por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa mueble o inmueble que aquél confía y la guarda para restituirla cuando la pida el depositante", teniendo por principales obligaciones el depositario, las que desglosa Sánchez Medal en los siguientes términos:

- a) recibir la cosa;
- b) cuidar o conservar la cosa;
- c) abstenerse de usar la cosa y
- d) en caso de bienes fungibles, restituir por equivalencia⁴⁴⁾.

De acuerdo con las notas fiscales el responsable sustituto, no sólo debe cumplir con la guarda del dinero, misma que es importante y trascendente, sino que también debe observar otras obligaciones ajenas al depósito, como son: las de cumplir con la entrega oportuna del dinero en el plazo establecido en la ley, cumplir con todas las formalidades de control y verificación que realizan las autoridades, llevar la documentación indispensable para

(44) Ramón Sánchez Medal. De los contratos civiles Ed. Porrúa 1963. Págs. 223 - 226.

certificar la correcta recaudación, dar avisos y llenar formularios establecidos por la autoridad sobre el hecho generador y en resumen colocarse en lugar del primitivo responsable.

Si bien es cierto que Rojina Villegas acepta el depósito administrativo y fiscal, y que a éste lo ubica sólo en el campo de la garantía para obtener permisos, concesiones, suspensión del procedimiento ejecutivo por la autoridad (45), también es verdad que el Código Fiscal de la Federación permite la intervención del depositario en la vía económico-coactiva, pero esto no se realiza por una función de retenedor sino que más bien se identifica con el depósito judicial.

En relación con las cuotas obrero patronales, es necesario precisar que la retención efectuada de las mismas por los patronos, tiene rasgos distintivos que las separan del depósito, las cuales también se desprenden del cuerpo de la ley; de los mismos se pueden distinguir los siguientes:

a) Las cuotas obrero patronales no las va a restituir el

(45) Rafael Rojina Villegas. Compendio de Derecho Civil. Antigua Librería Robredo 1962. Pág. 255.

- patrón a sus trabajadores.
- b) En caso de que se llegue a constituir una guarda de dinero, ésta la realizará el Instituto para garantía del crédito como depósito administrativo, pero no interviene para nada el sustituto.
 - c) Tendrá que responder el patrón ante una autoridad ajena de la persona que recibió el dinero.
 - d) No interviene el consentimiento del patrón, sino que se genera por disposición de ley.
 - e) Los patronos que pagan salario mínimo no pueden retener las cuotas de sus trabajadores, por tanto no se puede hablar de depositario, sin embargo tiene la misma situación que los otros patronos y además la de cubrir las aportaciones obrero patronales.
 - f) Tiene que complementar la entrega de dinero con otras obligaciones formales ajenas al depósito.
 - g) Existe una limitación que deforma cualquier posible depósito, ya que sólo se pueden descontar las cuatro últimas cotizaciones semanales.

h) La entrega de dinero se presenta antes que se termine el periodo de oportunidad del pago, sin que intervenga la autoridad, porque si ella requiere el cobro por hacerse exigible, deberá cubrir recargos el patrón por la cuota obrera.

Por estas razones considero que no fue apropiado para el legislador el incluir dentro del texto legal la figura del depósito, por el hecho de que el patrón deba guardar el dinero, ya que esta obligación en materia fiscal se vuelve compleja, puesto que va aunada a muchas otras que son totalmente distintas al depósito. No obstante esta imprecisión, la ley actual reiteró la característica del depositario en su artículo 44.

Por otra parte la ley del Seguro Social en forma muy acertada sólo autoriza el descuento de las últimas cuatro cotizaciones, lo cual obliga a los patrones a cumplir con exactitud sus funciones de retención y evita descuentos exagerados sobre el patrimonio del trabajador.

Existen cuatro aspectos que procederé a resaltar, sobre el descuento de la cuota obrera, sobre los cuales falta regulación apropiada. El primero de ellos se refiere a los trabajadores que obtienen salario fijo o variable en

cantidades un poco superiores a las del mínimo; al disminuir los patrones la citada cuota, provoca que estos trabajadores obtengan un neto inferior al mínimo legal; es necesario entonces crear un sistema que podía ser parecido a la reforma que sufrió el artículo 56 de la ley del Impuesto sobre la Renta, el 19 de noviembre de 1974, para que los trabajadores por ningún concepto ganen menos del salario mínimo.

El segundo aspecto se refiere también a este mismo problema de los trabajadores que tienen un poco más del salario mínimo, ya que las empresas no saben a quién entregar el descuento, si al fisco federal por el impuesto sobre la renta, o al Instituto por la cuota obrera, al generarse ambos créditos de leyes que tienen igual jerarquía e inclusive igual preferencia fiscal en los términos del artículo 269 de la Ley del Seguro Social; es necesario un acuerdo de coordinación para que se aclaren los problemas y se tenga participación concurrente.

El tercer ángulo de relevancia se refiere a que los patrones desde la primera semana del bimestre hasta el día 15 del mes siguiente gozan de un plazo de 8 a 75 días en que pueden utilizar el dinero retenido, mismo que le permite financiamientos internos, mantener elevada su cuenta

bancaria, y otros beneficios, sin que los trabajadores participen en ellos.

Este renglón justifica con creces la función retenedora que ejercen los patrones, pero quizás sería bondadoso un ajuste actuarial para que los trabajadores vieran disminuida proporcionalmente su aportación en las últimas semanas del bimestre.

Por último también existe carencia de regulación cuando el Instituto devuelve las cuotas obrero patronales enteradas por la empresa sin justificación legal; sin embargo las compañías no devuelven a sus trabajadores la cantidad que a éstos corresponde. Es necesario separar la liquidación para que cada parte interesada obtenga estrictamente la devolución relativa a su aportación.

CAPITULO V

PAGO DE CUOTAS Y OTROS MEDIOS DE EXTINCION

- a) DETERMINACION DE ADEUDOS.
- b) LA DETERMINACION Y LIQUIDACION DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.
- c) FIJACION DE LA BASE.
- d) DECLARACION Y PAGOS.
- e) PAGO INDEBIDO.
- f) OTRAS FORMAS DE EXTINCION DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.

a) DETERMINACION DE ADEUDOS.

Al momento en que el hecho generador se configura, se establece una obligación denominada ex-lege que provoca el nacimiento de un cúmulo importante de compromisos hacia los particulares y las autoridades; así señala Sáinz de Bujanda:

"El origen de esta obligación permite distinguir el origen de la deuda impositiva, determinar la ley aplicable, se cuantifica el débito fiscal, se establece el domicilio fiscal; la fecha de la exigibilidad del adeudo" (46).

(46) Citado por Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. pág. 537.

Las obligaciones que se generan de las leyes fiscales normalmente, son las de pago, formales accesorias y secundarias; la primera de éstas comúnmente se llama principal porque sobre la misma se desenvuelve la actuación de los contribuyentes y de la autoridad hacendaria.

Gianini considerò inicialmente que todas estas relaciones eran una sola y que tienen un contenido complejo; ¹¹ (47) sin embargo la teoria moderna ha concluido en el sentido de que cada una de estas relaciones es autònoma e independiente, con excepciòn de las accesorias, pero que todas se vinculan entre si y màs bièn tienen caràcter complementario.

La relación juridico-tributaria sustentativa principal es aquella que existe entre el contribuyente y la autoridad hacendaria cuyo contenido es la entrega de una cantidad de dinero o de especie que viene a ser pràcticamente el cumplimiento de la referida obligaciòn, o sea el pago.

Mario Pugliese considera que existe una sucesiòn temporal del proceso formativo de la obligaciòn tributaria que es la siguiente:

(47) Gianini. Instituciones de Derecho Tributario. Ed. Derecho financiero de Madrid, 1957. pàg. 28

- a) "El momento en que se realiza el hecho jurídico previsto en la ley.
 - b) La verificación cronológica del hecho generador con la oportunidad de liberarse del compromiso tributario.
 - c) La calificación que es la medida de la obligación."
- (48)

En concreto tenemos que considerar que al realizarse el presupuesto tributario, nos encontramos con la necesidad de dar bases para que se llegue a su cuantificación, sea por el particular que se llama autodeterminación, por la autoridad que en nuestro medio se considera calificación o por un acuerdo entre la administración pública y el contribuyente que en algunos países como Italia se le denominan "concordato".

"Los italianos han hecho clásica la expresión "accertamento" que viene a ser la actividad por la cual se da fijación a

(48) Mario Pugliese. Instituciones de Derecho financiero. México 1976. Pág. 256

los elementos inciertos de la obligación fiscal." (49)

Normalmente la determinación se efectúa por medio de la declaración que tiene los efectos de contener los datos inherentes a la liquidación del adeudo, generalmente formulada por el sujeto pasivo del impuesto en los términos del artículo 80 del Código Fiscal de la Federación de 1981, la referida declaración tiene la característica del compromiso jurídico para definir claramente el crédito fiscal; si es formulada por el particular se convierte en la aceptación plena de la base del impuesto y en caso de que sea practicada por la autoridad, es un acto administrativo de liquidación que puede ser provisional o definitiva de acuerdo con las características del gravamen.

Determinado y liquidado un adeudo fiscal, sólo resta efectuar su cumplimiento o sea el pago. El mismo en los términos del artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal consiste, en la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido; a través del citado pago se va a liberar el

(49) Expresión de Vanoni transcrita por Sergio Francisco de la Garza. La Determinación de la Obligación Tributaria. 4o número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, pág. 173.

contribuyente de la obligación fiscal y con ello se alcanza la extinción de la multicitada obligación fiscal.

b) LA DETERMINACION Y LIQUIDACION DE CUOTAS

OBRAERO PATRONALES.

Al tener las aportaciones al Seguro Social la calidad de créditos fiscales, la obligación fiscal se deberá sujetar a los lineamientos que marca el derecho tributario.

La determinación de las cuotas obrero patronales tiene particularidades que deben ser tomadas en cuenta. Para fijar las bases del señalamiento de las aportaciones al I.M.S.S., los trabajadores deben ser inscritos al Instituto por el patrón en los términos de la fracción I del artículo 19 de la ley del Seguro Social, así como también deberán comunicar cualquier alteración que exista en relación con incrementos al salario, Melchor Magaña afirmó que:

"...esta obligación estará vigente mientras exista relación de trabajo, pues en el momento que la misma termine por cualquier causa, el patrón quedará relevado de ello". (50)

(50) Melchor Magaña . Op. Cit. Pág. 208

trabajador habitualmente por su esfuerzo personal.

Los técnicos asesores que formularon los primeros planos de seguridad social, realizaron tablas actuariales que les permitieron obtener proporcionalmente los ingresos necesarios para cubrir estos servicios y la forma de hacerlo era a través de los propios sujetos interesados; trabajadores, patrones y el estado como representante de la sociedad, así cada sector participaba en la exposición de motivos de la ley original mencionaba lo siguiente:

"La base económica del sistema del seguro social se constituye por las aportaciones que, con el carácter de cuotas, hacen los patrones y los trabajadores, y la contribución del estado. Excepto a lo que se refiere el seguro de accidentes de trabajo, y enfermedades profesionales, en los demás ramos del sistema, para cubrir las prestaciones en servicios, en especie y en dinero los fondos se obtienen de las aportaciones antes señaladas.

El artículo 18 de la ley original consideraba salario el ingreso total que obtiene el trabajador como retribución por sus servicios y por reforma que sufrió el 30 de diciembre de 1970, se consideró que el salario era lo que establecía la ley Federal del Trabajo por este concepto, así se

identificaban las dos legislaciones en el llamado salario integral, ello provocó discusiones en los tribunales porque algunas prestaciones se objetaban en su integración, especialmente la retribución que se pagaba por la jornada extraordinaria de trabajo.

La ley actual en su artículo 32 buscó evitar discusiones y así justificó que el salario base de cotización se integra: con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios; no se tomaron en cuenta, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

- a) los instrumentos de trabajo, tales como herramientas, ropa y otros similares.
- b) El ahorro, cuando se integra por un depósito de una cantidad semanal o mensual igual del trabajador y de la empresa; y las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales o sindicales.
- c) Las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y las participaciones en las utilidades de las empresas.

- d) La alimentación y la habitación, cuando no se proporcionen gratuitamente al trabajador, así como las despesas.
- e) Los premios por asistencia y
- f) Los pagos por tiempo extraordinario, salvo cuando este tipo de servicios esté pactado en forma de tiempo fijo.

El salario base de cotización también sirve, como se dijo anteriormente, para que los trabajadores se ubiquen en el grupo de cotización y la exposición de motivos manifiesta que estos grupos de salario son:

"La distribución de los asegurados según su jornada diaria"; así el artículo 19 de la ley original estipuló inicialmente grupos de I a IX que abarcaban remuneración de \$ 1.00 a \$ 12.00 y el cual fue modificado por reforma de 30 de diciembre de 1947 para substituirlo por letras de la A a la K y con remuneración de \$ 2.00 mínimo a \$ 22.00 tope. El aumento continuo del costo de la vida, dio por resultado que esta primera clasificación se aumentase en los años de 1949, 1956, 1959, y 1970 en esta última anualidad se abrió el renglón de los grupos de cotización hasta un máximo de \$ 250.00 diarios.

Era difícil seguir aceptando la creación numérica de grupos de salario porque se veía que ese sistema resultaba inoporante, de donde el legislador actual fijó un sistema más ágil y adecuado para evitar el problema anterior, creando el grupo W que abarcaba salarios superiores a \$ 280.00 diarios.

Este grupo sólo señalaba su límite inferior (\$280.00) pero ya no fijaba su límite superior, porque el mismo iba a quedar supeditado al incremento del costo de la vida, toda vez que el mismo se fijaría en un equivalente a 10 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal. Así cada vez que el costo de la vida se viere reflejado en los salarios mínimos, de inmediato y en forma automática se incrementa el tope máximo de cotización

Este sistema ha sido muy útil para la flexibilidad del cambio, por eso otras legislaciones fiscales lo han aceptado como es el caso de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del impuesto sobre Adquisición de inmuebles.

También el salario ha servido para establecer base de cotización en el caso del INFONAVIT, porque los créditos que este organismo otorga a los trabajadores, se encuentran referidos a la remuneración habitual del trabajador, pero en

respectivamente cuando se pague el salario por semana, quincena o mes.

Cualquier modificación que obtengan los trabajadores tendrá que reflejarse en un aviso al instituto para que el mismo pueda controlar las prestaciones de los trabajadores.

Cualquier aumento en el salario fijo deberá reportarse a los cinco días siguientes del incremento y los aumentos en la percepción variables se realizarán en el mes de enero y en este caso se dividirá el importe total de estas cantidades entre el número de días de salario devengado y se sumará su resultado a los elementos fijos del salario diario. Si la revisión salarial se presenta por un incremento originado por nuevo contrato colectivo, el plazo para entregar el aviso será de 35 días posteriores a su otorgamiento.

Los trabajadores no podrán quedar inscritos en salarios inferiores al mínimo a menos que se trate de personas que laboren en jornadas reducidas, por esta razón el instituto ha tratado de obviar el sistema de los avisos procesando automáticamente los incrementos salariales cuando se decreta nuevo salario mínimo de subsistencia y en este caso, surtirá efectos. En el período en que se decretó el incremento porque en todos los demás tendrán que transcurrir dos meses

M-0031041

para que surta efectos la modificación de salario.

Los parámetros que se han descrito en este momento tienen detalles que sería prolijo describir, pero en todo caso se concretizan al momento de hacer la declaración.

C) FIJACION DE LA BASE.

Los trabajadores que están sujetos al régimen obligatorio deberán cotizar en los cuatro seguros que comprende este régimen los cuales son:

- a) Riesgos de trabajo.
- b) Enfermedades y maternidad.
- c) Invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte.
- d) Guarderías para hijos de aseguradas.

Cada uno de estos seguros tiene su propio sistema de financiamiento para soportar económicamente su desarrollo.

Considero conveniente comentar que las aportaciones son estrictamente patronales; las dos siguientes que son:

- a) Enfermedades y maternidad.
- b) Invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte.

Tienen una contribución tripartita, porque los sectores interesados deberán aportar la carga económica de la siguiente forma:

- a) Los patrones el 62.5%
- b) Los trabajadores el 25%
- c) El estado el 12.5% complementario.

Hasta el año de 1965 los patrones soportaban el 50% de estas cuotas y la parte complementaria era cubierta en forma proporcional por trabajadores y estado.

Por los problemas económicos del organismo se tuvo la necesidad de modificar la participación de estos sectores, con objeto de alcanzar su nivelación.

La participación estatal se realiza por medio del gasto público y así los artículos 115 y 178 de la ley y 30 a 32 del reglamento para pagos de cuotas y contribuciones del seguro social señala que el estado aportará bimestralmente la estimación que presente el instituto para el año siguiente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y (porque en la fecha de la publicación de estos ordenamientos era la dependencia encargada de las erogaciones del gobierno federal) añaden que la contribución estatal será igual al

20% de las cuotas patronales, lo que significa el porcentaje anteriormente señalado.

Normalmente se elimina en la denominación de las contribuciones al Instituto Mexicano del Seguro Social la participación estatal ya que ésta tiene un sistema de control y liquidación distinto a las otras dos contribuciones.

Los seguros de enfermedad y maternidad y de invalidez, vejez, cesantía y muerte tienen su régimen financiero en la ley del Seguro Social para que empresas y trabajadores puedan cubrir las cuotas de acuerdo al grupo en que está cotizando cada trabajador. El cálculo de las aportaciones se realizará semanalmente en los términos de los artículos 114 y 117 de la ley de la materia, ya que ambas disposiciones establecen las tarifas de contribución obrero-patronales; estas aportaciones se tendrán que declarar junto con las demás cuotas en la forma que más adelante se mencionará.

El seguro de guarderías para hijos de aseguradas, deberá subvencionarse por medio de la aportación patronal sin importar si las empresas tienen trabajadoras a su cargo; el artículo 191 de la ley señala que el monto de la prima será igual al 1% de la cantidad que por salario paguen las

empresas a los trabajadores, esta aportación tiene la misma base que las cuotas del INFONAVIT porque se tendrá que tomar en cuenta estrictamente el salario nominal o tabulado y no el integral.

D) DECLARACIONES Y PAGOS.

Las empresas para determinar las participaciones al I.M.S.S., que deban cubrir a su nombre y al de sus trabajadores, tendrán que utilizar cédulas que el instituto proporciona para estos efectos, en estos documentos se deberán contener los datos fundamentales de la declaración, como son: Los registros de la empresa y cada uno de sus trabajadores, las semanas cotizadas, el importe de cuotas y el consolidado de pago. Estas cédulas se originan en el reglamento para el pago de cuotas y contribuciones del Seguro Social y deberán enterarse bimestralmente. El instituto determinará anualmente el número de semanas que comprenda cada uno de los bimestres.

Para alcanzar la determinación de las cuotas, los patrones están obligados a llevar registros de su trabajadores; tales como nóminas y listas de raya y conservarlos durante cinco años siguientes a su fecha; estos documentos tienen que sujetarse a los lineamientos descritos en el artículo 22

del referido reglamento, que son los siguientes:

- a) Nombre del patrón o en su caso razón social de la empresa, nombre comercial de la misma y número de registro en el instituto.
- b) Lapso que abarca la lista de raya.
- c) Nombres de todos los trabajadores y aprendices especificando el número de registro con que hubieren sido inscritos en el instituto.
- d) Sistema para liquidar los salarios (diario, semanario, quincenal, mensual), tipo de éstos (fijo, a destajo, por hora, etc), y compensaciones adicionales que en forma regular se cubran al trabajador.
- e) Número de días por los que devengan salarios, monto de los salarios pagados a cada uno de los trabajadores, deducciones efectuadas por cuotas obreras para el Seguro Social, en su caso, y alcance líquido.
- f) Firma de los trabajadores.

La declaración que formulen los patrones también servirá

para alcanzar el carácter de comprobante de pago si la misma es cancelada por máquina registradora o por la Institución.

El artículo 30. del reglamento para el pago de cuotas y contribuciones del régimen del Seguro Social nos señala que: "La exigibilidad de las cuotas vencidas nace a partir del Décimo Sexto día de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre, por lo que respecta a las liquidaciones bimestrales que deban enterar los patrones de acuerdo con el propio artículo".

El pago que efectúa la empresa es definitivo, sea por liquidación formulada por ella misma o diferencias generadas por el organismo y esta obligación subsistirá mientras no se presente al Instituto el aviso de baja de los trabajadores.

Cuando el patrón no aporta ningún elemento al instituto, el organismo podrá formular la liquidación con los datos que tuviere en su poder o los que de acuerdo con sus experiencias considere como probables. Tenemos que tener presente en este caso que desde el 22 de agosto de 1962 el Tribunal Fiscal de la Federación señaló jurisprudencia que después fue recogida por el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación, que estipulaba la limitación para la presunción de validez de los actos de las autoridades no

sea definitiva; consiste en la reversión de la carga de la prueba cuando los particulares niegan lisa y llanamente los actos o resoluciones de las autoridades, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Si bien es cierto que el artículo 21 de la ley federal del trabajo presume la existencia del contrato y de la relación laboral entre la persona que preste un servicio personal y el que lo recibe, también se tiene que justificar esta presunción, precisamente en los elementos que configuran la prestación del servicio. Si la relación laboral es el hecho generador de las aportaciones al I.M.S.S., y el salario la base para sus cotizaciones, estas referencias tendrán que hacerse palpables por el instituto si pretende configurar una relación de esta naturaleza.

Así el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto en la revisión fiscal No. 272/78/10812/77 de fecha 12 de marzo de 1979 lo siguiente:

"Con el testimonio del supuesto trabajador y otras personas se pudo demostrar durante el trámite del recurso de inconformidad, que no existía relación de trabajo con el actor, en contra de lo asentado en el acta de auditoría sin que pueda invocarse la presunción de la ley del trabajo

sobre la relación laboral en virtud del valor probatorio de aquellos testimonios, y en consecuencia debe dejarse sin efectos la resolución que confirmó la afiliación del supuesto trabajador".

Las liquidaciones diferenciales del Instituto adquirirán esta calidad cuando transcurra el término para que las empresas formulen aclaraciones o cuando estas últimas no son eficaces; en estas condiciones el Instituto formula un proyecto de liquidación que estará sujeto a la alternativa antes citada y que adquirirá la calidad de cédula de diferencias en el momento en que se hayan agotado las aclaraciones o hubiese transcurrido el plazo legal para que éstas se formulen.

La referida instancia de aclaración tendrá que hacerse por medio de representante legal para que adquiera validez, de lo contrario se consideran efectuadas por gestores y el pleno del tribunal fiscal de la federación resolvió el 2 de agosto de 1977 en la revisión 501/76/773/76, que esta forma de formular aclaraciones carece de eficacia.

A través del pago, la empresa se libera de la responsabilidad de las aportaciones al I.M.S.S., y se extingue la relación jurídico-tributaria principal por cada

bimestre pagado.

e) PAGO INDEBIDO.

El Código Fiscal de la Federación no estipula las causas que originan un pago indebido, toda vez que se concreta a señalar las reglas para que proceda la devolución de este tipo de pagos. En materia de aportaciones al I.M.S.S., el artículo 278 de la ley de la materia manifiesta que las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente. El Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiere otorgado.

Esta disposición se ratifica por el artículo 18 del reglamento para el pago de cuotas y contribuciones para el régimen del seguro social, el cual menciona que la restitución de cuotas se efectuará previo descuento del costo de las aportaciones que se hubieren otorgado, y también se confirma en el artículo 5o. del Reglamento de la Ley del Seguro Social en lo relativo a la afiliación de trabajadores y patrones.

La devolución de las aportaciones constituye una relación jurídica de reembolso, donde el organismo se convierte en deudor hacia el patrón de aportaciones cubiertas en forma indebida, teniendo este último la calidad de acreedor.

Melchor Magaña Ortega menciona los nueve casos más comunes que pueden originar la devolución de cuotas y son los siguientes:

" I. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto, incluyendo clases y grados de riesgos superiores a los que resulten de dictámenes de la comisión técnica de clasificación de empresas o de resoluciones del H. Consejo Técnico, que producen efectos retroactivos.

II. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto respecto de trabajadores por quienes el patrón no presentó el aviso de baja en su oportunidad, pero que posteriormente comprueba, a través de documentos expedidos por el Departamento de Afiliación, que tales trabajadores fueron inscritos por otro u otros patrones (Art. 43 de la Ley del Seguro Social).

III. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto, respecto de trabajadores a quienes les fueron

expedidos certificados de incapacidad justificando los patronos, mediante la presentación de estos últimos la omisión en el pago de las cuotas porque la obligación de cotizar no existía, puesto que en estos casos tanto patronos como trabajadores queden eximidos de cubrir cuotas según acuerdos 36245 y 38221 del 12 de marzo y 18 de julio de 1956.

IV. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto, respecto de trabajadores que ya no laboran para el patrón o por quienes éste presentó ante aquél, el aviso de baja y que, al no ser captado y operado oportunamente, tales trabajadores siguen apareciendo en las citadas liquidaciones.

V. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto, respecto de trabajadores que, al ser registrados por un patrón, fueron incluidos erróneamente en la liquidación del reclamante. El problema se origina por equivocación del Instituto al perforarse las tarjetas respectivas o de los patronos al anotar en los avisos de inscripción relativos el número de su registro patronal.

VI. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto, respecto de trabajadores por quienes el patrón ya había pagado con anterioridad y en forma espontánea en su

liquidación. Este problema se origina por la falta de captación, por parte del Instituto, de los pagos realizados espontáneamente por el patrón.

VII. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto y derivadas de visitas domiciliarias en las que se incluyen personas respecto de las cuales con posterioridad, llega a comprobarse a través de nuevas visitas, la inexistencia de la relación laboral entre ellas y el reclamante.

VIII. Pagos efectuados con liquidaciones formuladas por el Instituto, respecto de trabajadores a quienes se concede alguna pensión.

IX. Pagos efectuados en demasía debido a errores numéricos o de cálculo aritmético, mediante liquidaciones formuladas por los patrones o por el Instituto" (51).

El Consejo Técnico ha dado reglas para que estas

(51) Melchor Magaña Ortega . "Pagos efectuados sin justificación al I.M.S.S. Boletín de Información Jurídica del I.M.S.S. No. 3, pág. 333.

devoluciones se tramiten con agilidad, como por ejemplo el 14 de julio de 1971, donde señala lo siguiente:

La solicitud deberá presentarse por escrito en el plazo legal; se requerirá a los interesados para que exhiban los documentos comprobatorios correspondientes que demuestren el pago indebido, pudiendo conservarse en fotostática los mismos como antecedentes de devolución; se autoriza la devolución sin mayor trámite por el Tesorero General por cantidades hasta de \$50,000.00, en caso de que excedan esta cifra, la autorización deberá provenir del Director General.

Luis Corral Guerrero manifiesta que existen tres vocablos para explicar el punto en cuestión: devolución, reembolso y restitución y rechaza los términos de reintegro, bonificación y compensación. Así el derecho de reembolso es un derecho a la devolución fundado en motivos jurídicos generales, mientras que el derecho a la restitución es en motivos jurídicos especiales, como sería el caso de acontecimientos posteriores al hecho generador y especialmente al pago del adeudo, como puede ser una exportación.

"En nuestro medio existen términos que también pueden confundirse con este derecho a la devolución, como es el

acreditamiento, donde no existe pago indebido, simplemente es el reembolso con causa económica y prevista en una estructura impositiva.

En conclusión la devolución de adeudos tributarios es el significado más adecuado para expresar la entrega de dinero por parte de las autoridades hacendarias de una percepción indebida, sea por motivos generales o particulares" (52).

f) OTRAS FORMAS DE EXTINCION DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.

El Código Fiscal de la Federación señala además del pago otras formas para extinguir créditos fiscales, como son la compensación, la condonación o remisión de adeudo y la prescripción. Las dos primeras no tienen temática específica en la Ley del Seguro Social; por tratarse de adeudos fiscales no existe ningún obstáculo para que puedan operar estas formas de extinción.

(52) Luis Corral Guerrero. "El Derecho del Contribuyente a la Devolución de Impuestos. Edersa, Madrid 1977, pág. 253.

Emilio Margáin Manautou, considera que por compensación debe entenderse:

"... Cuando la Hacienda Pública como el causante son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma ley fiscal y siempre que las deudas sean liquidas y exigibles, en este caso se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor". (53)

Es frecuente observar que el Instituto Mexicano del Seguro Social autoriza compensaciones por diversos adeudos, inclusive como práctica administrativa ha permitido a diversas empresas que puedan compensar adeudos fiscales con créditos en contra del Instituto originados por la prestación suministro de bienes o servicios, así como por la edificación de inmuebles. En esas condiciones propiamente no es compensación en la connotación tributaria, sino estrictamente un convenio particular sui generis.

El Instituto ha creado un mecanismo de compensación para la

(53) Emilio Margáin Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, 1979. Pág. 326

industria de la construcción, por medio de las normas que regirán el procedimiento para el aseguramiento de los trabajadores que laboren en esta industria, aprobada por el Consejo Técnico el 11 de octubre de 1978, donde señala que las empresas subcontratistas deberán firmar los llamados "recibos de retención" por medio de los cuales la empresa directamente constructora retiene de las estimaciones de obra el porcentaje de cuotas por los trabajadores empleados en la subcontratación. Posteriormente se le extenderá a esta empresa subcontratista un recibo de compensación, mismo que descontará bimestralmente de las cuotas que debe pagar formalmente al Instituto. Propiamente esta compensación es provocada por la retención en la fuente efectuada por la empresa constructora, lo que da origen a un débito a favor del subcontratista.

El autor antes citado, manifiesta: "que la condonación es una figura jurídica tributaria que:

Se ha creado con el fin de que la Administración Pública activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales" (54).

(54) Emilio Margáin Manautou. Op. Cit., pág. 327.

La condonación ha prosperado en la esfera de atribuciones del Instituto sin sujetarse a los lineamientos del Código Fiscal de la Federación, sino por medio de acuerdos emanados del Consejo Técnico del organismo donde se autoriza que las empresas dejen de cubrir especialmente recargos y en ocasiones cuotas obrero-patronales cuando las circunstancias lo ameriten, tal es el caso de las cédulas fincadas a la industria de la construcción o de liquidaciones emitidas por diferencias derivadas del llamado salario mínimo de emergencia.

La cancelación de créditos por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del sujeto pasivo, no es autorizado por el Código Fiscal de la Federación como forma de extinguir créditos fiscales, porque esto indebidamente no libera de la obligación fiscal. En cambio el Consejo Técnico del Seguro Social ha permitido en diversos acuerdos la cancelación de adeudos a cargo de patrones no localizados o insolventes, donde inclusive ha dado reglas para que las autoridades administrativas den trámite a esta petición de cancelación.

La última forma de extinguir créditos fiscales es la prescripción descrita en el artículo 146 del Código citado el cual establece:

"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos".

En el mismo plazo se extingue también por prescripción la obligación del fisco por devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. (Art. 22 del C.F.F.).

Se ha apoyado la legislación fiscal en la terminología utilizada en el Derecho Común, donde el vigente Código Civil de aplicación Federal menciona en su artículo 1133 que la prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo.

Hay dos clases de prescripción; la positiva o adquisitiva, donde se adquieren bienes y la negativa que es la liberación de obligaciones. Esta segunda es la que utiliza la Legislación Fiscal por tratarse de la terminación de un compromiso de contenido patrimonial.

Manuel de Juano señala que son dos los elementos que

concurrer en la prescripción liberatoria "el transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor" (55).

Esta figura se ha confundido con frecuencia con la llamada caducidad, por entrañar en ambos casos una inactividad, sólo que este último tiene un contenido de carácter adjetivo y la prescripción es esencialmente de derecho sustantivo.

Emilio Scarano manifiesta que existen diferencias claras sobre ambas figuras que son las siguientes:

- 1o. La prescripción se refiere a la substancia del derecho y la caducidad al procedimiento.
- 2o. La prescripción es adquisitiva y extintiva y la caducidad es solamente extintiva.

La prescripción solamente se interrumpe o se suspende y la caducidad no se interrumpe (56).

(55) Manuel de Juano. Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Rosario, Argentina 1979. Pág. 457.

(56) Citado por Gustavo García Guerrero. "Prescripción y caducidad en materia Fiscal". Boletín de Información Jurídica del I.M.S.S. No. 3. Pág. 12.

Por otra parte considero que se pueden presentar algunas distinciones entre ambas figuras en el ámbito fiscal que son las siguientes:

1a. La prescripción es la extinción de créditos fiscales, esto es la obligación fiscal determinada y cuantificada en forma líquida.

La caducidad es la extinción de las facultades de la autoridad para poder determinar adeudos fiscales.

2a. Cada gestión de cobro de parte de la autoridad da por resultado que se interrumpa el término prescriptorio.

La caducidad no debe estar sujeta a interrupción.

3a. La suspensión no está regulada para efectos de la prescripción; en principio esta figura puede quedar sometida a la suspensión.

La caducidad puede quedar en suspenso cuando las facultades fueron mal ejercitadas y el alto administrativo haya quedado sin efectos.

4a. La prescripción es liberatoria de adeudos.

En la caducidad no existe adeudo.

5a. La prescripción sólo se puede hacer valer por medio de la excepción a través de los medios de defensa que señalan las leyes, pudiéndose solicitar la declaratoria de caducidad por vía de acción.

Gustavo García Guerrero, señala lo siguiente:

"Realmente lo que prescribe es la obligación del deudor y no el derecho del acreedor, ya que esta última no se extingue sin que el juez declare procedente y fundada la excepción de prescripción opuesta por el obligado...; aún declarada la procedencia de la excepción de la prescripción, si el acreedor ejercita su derecho y el deudor pagó por error, la ley no da a este último ninguna acción para recuperar lo que pudo no haber pagado, con lo cual se confirma que el derecho no prescribe y, consecuentemente no se extingue sino hasta que el obligado, apoyado en una sentencia judicial o administrativa alega la extinción de su obligación por el transcurso del tiempo que marca la ley y se rehusa, expresa y materialmente a hacer el pago (57)."

(57) Gustavo García Guerrero. Op. Cit. Pág. 16.

En este orden de ideas se expresa en forma similar Benjamín Darío Aranda al decir lo siguiente:

"Consideramos que en el Derecho Fiscal Mexicano la caducidad y la prescripción no pueden tomarse como extintivas del crédito fiscal, sino única y exclusivamente como instituciones que: impide la primera, el que la obligación fiscal sea determinada y liquidada a fin de constituir el crédito fiscal propiamente dicho y establecer la exigibilidad del mismo; la segunda crea irresponsabilidad legal del sujeto pasivo de la obligación, que previa solicitud ante la autoridad competente y declaración de ésta le protege jurídicamente, para que no pueda serle, legalmente y en vía coactiva, exigido el cumplimiento de la obligación." (58)

Es lógica la situación que presentan los autores mencionados porque realmente el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación se refiere a obligaciones que se extinguen; pero debemos juzgar que toda relación jurídica o

(58) Benjamín Darío Aranda García.- Prescripción y Caducidad en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley del Seguro Social.- Boletín Informativo de Seguridad Social Nos. 11 y 12. Págs. 60 y 61.

tributaria viene a configurar un vínculo entre un sujeto activo y otro de características pasivas donde el primero puede exigir al segundo el cumplimiento de una prestación, ambos elementos se encuentran indisolubles y forman una unidad, por lo que tenemos que considerar que declarada la prescripción si se extingue esta relación, sólo que es requisito indispensable para que se presente, la declaración al fallo de la autoridad judicial o Administrativa que reconozca la liberación del adeudo, por eso creo que la extinción del crédito por esta vía se encuentra sometida a un requisito especial que es el ejercicio del medio de defensa establecido en la ley, porque el legislador pretende justificar esta forma extraordinaria de extinguir obligaciones por medio de una autoridad que constate lo anterior.

Por tanto, si un particular no utiliza el medio de defensa que señalan las leyes, simplemente no ha cumplido con los requisitos que establece el artículo 146. Último párrafo del Código Fiscal de la Federación y por esta razón no se puede configurar plenamente el total finiquito del adeudo y entonces el acreedor puede exigir plenamente el pago del crédito fiscal.

La legislación del Seguro Social establece en forma clara

las dos figuras y las presenta en disposiciones separadas. Así el artículo 276 manifiesta que el derecho (las facultades del organismo) del Instituto a fijar en cantidad líquida los créditos a su favor, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión, contando a partir de la fecha de la presentación por el patrón del aviso o liquidación o de aquella en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación.

El texto de esta norma es más claro y técnico que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que la reforma del último párrafo de esta disposición originó la posibilidad de que el ejercicio de las facultades de la autoridad se encuentran sujetas a suspensión en los términos descritos, en tanto que la legislación del Seguro Social elimina esta posibilidad.

Por su parte el artículo 277 de la ley del Seguro Social manifiesta que la obligación de enterar cuotas y capitales constitutivos prescribirán en 5 años a partir de su exigibilidad, con esto se reconoce que se trata de créditos fiscales que han sido cuantificados, por tratarse de cuotas vencidas y adeudos de capitales constitutivos, que definitivamente el instituto debió determinar para que éstos pudieran extinguirse.

CAPITULO VI

**INSTANCIAS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA DE CUOTAS
OBRERO PATRONALES**

- a) CARACTERISTICAS DE LOS MEDIOS DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES. HACIA LA ADMINISTRACION.
- b) LAS INSTANCIAS ACLARATORIAS EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.
- c) LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
- d) RECURSOS DE INCONFORMIDAD ANTE EL I.M.S.S.

a) CARACTERISTICAS DE LOS MEDIOS DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES HACIA LA ADMINISTRACION

La autoridad administrativa necesita cumplir con la función para la que ha sido creada, especialmente la aplicación de la norma en el caso concreto; en el desarrollo de su actuación tiene que afectar la órbita de los particulares y por esta razón provoca molestias que generalmente perturban su economía.

En el desarrollo de la función administrativa, las autoridades deberán cumplir con todas las disposiciones legales, ya que la Constitución exige que los órganos de autoridad sólo realicen las funciones que expresamente les establece la ley; no podrán extralimitarse porque ello

significaría que el acto de autoridad sea declarado viciado.

En principio todas las resoluciones de la autoridad gozan de la presunción de validez, obviamente la misma pretende el cumplimiento de la ley así lo establece la primera parte del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación; sólo que este funcionamiento de actos legales puede presentar situaciones donde la dependencia incurra en vicios formales o materiales que nulifican sus efectos e inclusive se pueden dar casos donde se emitan decisiones por órganos incompetentes.

Cuando existen inexactitudes legales, es factible el regreso a la normalidad jurídica a través de dos caminos; el primero la autotutela de la propia Administración que en forma oficiosa corrige la anomalía y en segundo término la petición fundada del particular donde solicita la debida actuación legal de la autoridad. Esta defensa jurídica de los particulares frente a la Administración, conduce inexorablemente como dice Antonio Carrillo Flores, a la "Justicia Administrativa". (59)

(59) Antonio Carrillo Flores. La Justicia Federal y la Administración Pública. Edit. Porrúa 1973. Pág. 33.

El impulso legal que desarrollan las personas afectadas para alcanzar la pretención de que las autoridades se ajusten a la ley, se denomina genéricamente como medios de defensa de los particulares hacia la administración.

Existen varios medios de defensa que tienen los particulares a su alcance para conducir hacia la legalidad las decisiones de las autoridades administrativas. se pueden clasificar los mismos en la forma siguiente:

- a) Instancias aclaratorias previas a la resolución de la autoridad.
- b) Recursos Administrativos.
- c) Procesos ante los tribunales de carácter Administrativos.
- d) Procesos ante tribunales jurisdiccionales.

Los primeros tienen por objeto permitir a los particulares que presenten sus puntos de vista durante el procedimiento administrativo, con objeto de orientar y en su caso conformar en forma adecuada la decisión de la autoridad; son trámites preliminares que revisten un contenido probatorio y que sirven de antecedentes a la resolución.

Los recursos administrativos constituyen un procedimiento que permite a los particulares impulsar la revisión de un acto de autoridad administrativa, por el mismo funcionario que dictó la resolución, por un superior jerárquico o por un órgano distinto.

Los procesos jurisdiccionales o administrativos configuran juicios donde el particular y la autoridad tienen el carácter de partes, que procuran obtener una sentencia que defina la controversia.

Normalmente se ubican los medios de defensa como sistemas de impugnación donde se presenta un conflicto, sin embargo creo que la esencia no es el contenido, sino la conducción legal de la autoridad, inclusive la ley permite frecuentemente el sistema aclaratorio que en forma genérica lo hemos comprendido como un medio de defensa, en vista de que entraña una garantía de audiencia y una oportunidad probatoria sin que propiamente se hable de una oposición.

De la clasificación de estos medios de defensa los dos primeros se presentan dentro del llamado procedimiento administrativo que Andrés Serra Rojas define como:

"el conjunto de trámites y modalidades que determinan los requisitos previos que proceden al acto administrativo como

su antecedente y fundamento; son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez para la realización del fin contenido en la ley". (60).

Los restantes medios constituyen la composición de un proceso dentro de una función jurisdiccional que a su vez se subdivide en dos rubros; el primero Gonzalo Armenta lo considera:

"Jurisdicción Tributaria". (61) y el segundo se enmarca dentro del "Juicio de Amparo".

b) LAS INSTANCIAS ACLARATORIAS EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

El Instituto se rige por diversos reglamentos que establecen la figura de la instancia aclaratoria como medio de adecuar los actos de este organismo a los textos legales.

El procedimiento Administrativo tiene diversas fases, siendo

(60) Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Edit. Porrúa 1968. Pág 281.

(61) Gonzalo Armenta. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Edit. Porrúa. 1917. Pág 118.

una de ellas la que se refiere a los procedimientos preparatorios; Sergio Francisco de la Garza la define como:

"Los actos realizados por la Administración para establecer los métodos o medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente".

(62)

Dentro de este tratamiento tenemos que la autoridad goza de amplias facultades, como lo demuestran las leyes fiscales en donde se otorgan amplias atribuciones de investigación y definición de gravámenes a nombre de los particulares; los actos que se desprenden de este tipo de investigación tendrán la presunción de certeza que les otorga el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, desde que el Tribunal Fiscal de la Federación fijó su jurisprudencia de 22 de agosto de 1962, dicha presunción no es radical sino que puede tener amplias limitaciones, al grado de que el artículo antes citado señala que las autoridades deberán probar los hechos que motivan su

(62) Sergio Francisco de la Garza. Op Cit. Pág 646.

resolución, cuando el afectado los niegue lisa y llanamente; por ello Palao Taboada tiene razón al sostener que la autoridad comprueba realmente en sus resoluciones los presupuestos legales en el caso concreto."(62 bis)

Dentro de esta función, aparentemente los particulares se encuentran marginados y se ven sometidos con frecuencia a la actividad inquisitiva de la autoridad, sin que puedan intervenir para ser escuchados y apoyar su actuación con elementos de convicción que sirvan de soporte a la resolución de la autoridad. Sería correcto que se presentara un sistema claro y sencillo para que los particulares puedan intervenir en este procedimiento.

Lógico es que el artículo 80. Constitucional consagra el Derecho de petición, pero el mismo se tiene que implementar y sistematizar en los ordenamientos particulares, de lo contrario resulta ineficaz. El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación agrega seguridad jurídica al planteamiento constitucional, al establecer definitividad en la petición de los particulares, pero sólo en el artículo 54

(62 bis) Carlos Palao Taboada. "El Procedimiento de Gestión Tributaria en el Derecho Español". Editora 1973. Pág 25.

del citado Código se señalan brevemente los elementos mínimos de la instancia de inconformidad en contra de los actos de visita; por ello es necesario establecer el significado de las instancias y su naturaleza jurídica.

"El mencionado artículo 37 considera la palabra instancia como sinónimo de petición que se formula por los particulares hacia la administración, y en ese sentido la debemos utilizar, como lo afirma Francisco Lerdo de Tejada al insistir en que la inconformidad al acta de visita no es en contra de un acto administrativo definitivo por parte de la autoridad." (63)

Dicha instancia no significa una modificación estructural de la función comprobatoria de parte de la autoridad, sino que debe tener como función la de dar oportunidad legal a los particulares de exponer sus pretensiones sin ninguna formalidad, con el fin de que el acto de autoridad adquiera certeza.

Por esta razón me pronuncio en contra del vocablo utilizado

(63) Francisco Lerdo de Tejada, Código Fiscal de la Federación Comentado y anotado. Edit. ICESA 1977. PÁg 141.

en el referido artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que contempla a esta instancia con la palabra inconformidad en contra del acta, ya que no se trata de una controversia, sino de una actividad complementaria a la función administrativa de la autoridad.

La instancia o petición de los particulares será esencialmente aclaratoria, porque además de presentar las pretensiones de los particulares; éstos tendrán la necesidad de utilizar los medios probatorios a su alcance para los fines deseados.

Berliri manifiesta que de aviso preliminar que rinde la autoridad se pueden derivar tres hipótesis:

- a) "Que el contribuyente desvirtúe la pretensión de la autoridad.
- b) Que la autoridad administrativa del gravamen sostenga sus pretensiones con base a un examen más atento de la realidad.
- c) Que el particular deje transcurrir el plazo respectivo sin presentar sus observaciones. El autor citado piensa que el órgano administrativo puede llegar a la determinación o comprobación definitiva por cualquiera

de los tres caminos." (64)

La Doctora Dolores Heduán Virués, en la ponencia presentada por nuestro país en las VII Jornadas Hispano - Luso americanas de estudios tributarios, propuso que "la autoridad debe ser la máxima responsable de la legalidad de los actos pero que la legislación debe suprimir los medios de defensa de los particulares dentro del mismo procedimiento administrativo" (65) por ende, si a este postulado de buscar celeridad en la definición de la verdad legal se le agrega la instancia aclaratoria, quizá fuese criticada esta pretensión.

Creo que la mencionada instancia, en lugar de ser morosidad en el trámite, podría ser máxima celeridad, porque correctamente planteada evitaría múltiples demandas y se obtendría resolución definitiva en corto plazo.

A través de la instancia aclaratoria, se obtendría realmente el autocontrol inmediato de legalidad de parte de la autoridad y así mismo se cumpliría con el principio de

(64) Antonio Berliri. Principios de Derecho Tributario. Vol III. Madrid 1974. Pág. 198.

(65) Dolores Heduán Virués. VII Jornadas Hispano Luso Americanas de Estudios tributarios. Pamplona España 1976. Pág. 86.

seguridad jurídica.

Tradicionalmente, la actividad probatoria "tiende a convencer al juzgador de la existencia o inexistencia de hechos que sirvan de base a una decisión". (66) No obstante se ha considerado que la prueba puede ser extrajudicial.

Guasp señalaba que existen dos tipos de prueba que no tienen de común más que el nombre, "el primero es el especificado con anterioridad y el otro que consiste en conferir a una persona la posibilidad de que refuerce su posición, en vista a quedar ulteriormente legitimada." (67) En este último caso, la instancia aclaratoria sería de carácter preventivo dentro del trámite preliminar del procedimiento administrativo.

Jesús González Pérez en su monografía "La prueba en el proceso Administrativo", nos comunica la problemática que este fenómeno presenta, ya que por una parte se considera que la prueba está en pugna con el proceso administrativo, porque la autoridad no es juez, y sólo tiene las funciones

(66) Jesús González Pérez. La Prueba en el Proceso Administrativo. Madrid 1954. Pág. 4.

(67) Citado por Jesús González Pérez. Op. Cit. pág. 5

de examinar las circunstancias específicas y resolver definitivamente; en tanto que la posición contraria manifiesta que "la prueba no sólo se justifica en el proceso administrativo, sino que además se hace indispensable para el esclarecimiento de los hechos, dejando a los tribunales la afirmación de si las pruebas son contundentes en uno y otro sentido, así como la aplicación del derecho en los casos de diversas interpretaciones.

Según el autor mencionado esta última es la opinión más generalizada porque en el proceso administrativo existen un sinnúmero de casos donde los hechos son dudosos y controvertidos "(68).

Lógico es aceptar los medios probatorios sobre el proceso administrativo, porque tenemos todos los elementos para que éste se configure, ya que por una parte existen situaciones de hecho sobre las cuales debe expresarse un juicio de valor que produzca convicción en la persona que lo emite, sin importar si es un juez o una autoridad administrativa.

Aceptando el principio de la necesaria demostración en la

(68) Jesús González Pérez. Op. Cit. Págs. 9 a 11.

fase administrativa, se concluye que el procedimiento ante la propia autoridad se tienen que delucidar los hechos, sin embargo, dentro de este procedimiento de gestión normalmente los medios de prueba no tienen un significado jurídico formal, ya que sólo sirven para dar una determinada dirección a la convicción de la autoridad de la que dimana la resolución de determinación; será hasta el procedimiento jurisdiccional cuando realmente se les califique con el carácter de pruebas y se les valore técnicamente. Esta situación tendría un encauzamiento correcto si existiera en forma generalizada y optativa la instancia aclaratoria, porque en ese caso no sólo estaríamos hablando de información, sino además de postulados de los particulares sobre la justificación de sus pretensiones a la luz de los textos legales.

Normalmente los actos de autoridad se presumen legales, ya que así lo establece la ley, pero cuando se trata de plantear una controversia ante los tribunales, prevalece el principio de que el autor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el demandado los de sus excepciones, y en materia tributaria ello se complementa en el sentido de que la autoridad debe probar los hechos descritos en su resolución inicial y posteriormente no podrá cambiar los fundamentos legales, ni lógicamente podrá

presentar pruebas sobre nuevos elementos justificativos de su actuación, sino que deberá concretarse a las pruebas que se refieran estrictamente a dicha resolución inicial.

La inmediatez de la prueba tiene resultados favorables que si se ven a través de un simple procedimiento, ya que como dice Gonzalo Armienta al analizar la prueba ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tiene mucha mayor eficacia que la persona que va a realizar el juicio de valor "observe directamente los objetos que requieran de una inspección ocular y no a través de los frios datos que aporta el expediente administrativo", por ello refiriéndose al Tribunal Fiscal de la Federación, se postula en el sentido de ser partidario de la absoluta libertad de este organismo para "recibir toda clase de pruebas, con la sola limitación de que se refieran a los hechos controvertidos y no sean contrarios al Derecho" (69).

Salvador Villaseñor Arai sostiene que la instancia aclaratoria a los actos de inspección, dado que no es un recurso administrativo que reúna formalidades legales, ni tampoco una defensa desde el punto de vista constitucional,

(69) Gonzalo Armienta. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Textos Universitarios, S.A. 1977, pág. 271.

además de no existir obligación para agotarlo, "constituye una violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales en virtud de que se está dotando al ejecutivo de facultades jurisdiccionales y constituyendo a la autoridad que inspecciona en juez de sus propios actos... Este procedimiento no tiene razón de existir, toda vez que hay vías de defensa ordinarias, las cuales se pueden hacer valer oportunamente en contra de la resolución definitiva" (70).

Analizada esta instancia a la luz de los argumentos anteriores, puede resultar ilegal, si al anterior punto de vista le agregamos lo señalado por la Doctora Dolores Heduán en el sentido de suprimir los recursos administrativos por lo dilatorio que los mismos representan, entonces a los particulares sólo les sería factible acudir al juicio de nulidad, mismo que es de alto costo y de difícil acceso a contribuyentes de escasa información y pocos recursos. Si los mecanismos actuales no son los correctos lo conveniente es adecuarlos a las condiciones del medio para que cumplan su función, pero no destruirlos por ineficaces, ya que las figuras jurídicas se justifican por sí mismas, no por las

(70) Salvador Villaseñor Arai. El Acto Consentido en el Juicio ante el Tribunal Fiscal. Edit. Jus 1974. Pág. 131.

personas que las utilizan.

Es conveniente agregar que la instancia aclaratoria no significa ningún costo para los particulares, porque no existe liquidación de autoridad que deba ser garantizada durante la tramitación del medio de defensa; en esas condiciones, es favorable aceptar aclaraciones con carácter optativo, porque las personas que pueden obtener respuesta favorable, pueden evitar futuras controversias, con el ahorro que ello representa.

Será necesario entonces mencionar las bases conforme a las cuales creemos deba prosperar la mencionada instancia, para que alcance prácticamente los objetivos deseados⁽⁷¹⁾.

La instancia aclaratoria se puede definir como el medio que tienen los particulares para desvirtuar observaciones de la autoridad a través de pruebas idóneas, o en su caso gozar de la previa audiencia para conformar dentro del marco de la legalidad la resolución que posteriormente deberá emitir la propia autoridad.

(71) Javier Moreno Padilla. Sistemas Aclaratorios en la Fase Administrativa Tributaria. 1er. Núm. Extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación del Estado de México, 1978. Pág. 245.

La legislación del Seguro Social establece mecanismos que se ubican dentro del trámite de la instancia aclaratoria sin haber resolución definitiva de parte del organismo, se permite la presencia de los particulares para que expresen sus puntos de vista en relación con la posterior actuación de la dependencia respectiva.

Dos son las instancias más representativas que se presentan ante el I.M.S.S.: aclaración sobre liquidaciones complementarias de cuotas obrero-patronales y revisión de medidas de protección para evitar accidentes de trabajo y enfermedades profesionales con motivo de ajustes en el grado de riesgo.

La primera de ellas está prevista en el artículo 16 del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones al Régimen del Seguro Social, el cual establece el trámite para que los patrones presenten las aclaraciones pertinentes a la revisión que efectúa el Instituto de sus liquidaciones. El mismo se puede concretar como sigue:

- 1) La empresa realiza sus pagos.
- 2) El Instituto revisa las liquidaciones y advierte errores u omisiones.

- 3) Se las comunica al patrón.
- 4) Se otorga al patrón un plazo de 15 días hábiles con objeto de que formule las aclaraciones.
- 5) Se presenta el representante legal de la empresa a hacer las aclaraciones acompañado de constancias inherentes como son los avisos de baja, de alta y los certificados de incapacidad que otorga el Instituto a los trabajadores imposibilitados para laborar.
- 6) El encargado de la ventanilla de la agencia del Instituto ajustará los créditos a la cantidad adecuada.

En este proceso es frecuente que se presenten empleados de las empresas y que el Instituto acepte su intervención, pero como lo han manifestado los Tribunales, la misma no es correcta porque se equipara a una gestión de negocios y en esas condiciones opera lo previsto por el primer párrafo del artículo 200 del Código Fiscal de la Federación.

No se pueden presentar conflictos jurídicos en la fase de aclaración y no es posible que los empleados de ventanilla puedan resolver de inmediato la procedencia de argumentos legales de parte de los patrones, además de que no son

personas idóneas. Se encuentran incapacitadas para este objeto, de tal suerte que la fase de aclaración se concreta al simple ajuste numérico que se desprende de la mera confronta entre los documentos presentados por la empresa y que generalmente son formulados en formas autorizadas del Instituto, en relación con el monto de las semanas cotizadas por los trabajadores que se mencionan en las planillas de pagos. Básicamente se tendrá que ajustar el empleado a lo que establece el artículo 10o. del referido Reglamento de Pago de Cuotas, para dividir en cada bimestre los días trabajados entre siete, y así alcanzar el periodo cotizado.

La segunda forma de aclaración se presenta en el Reglamento de Clasificación de Empresas y Grados de Riesgo para el Seguro de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, donde la empresa participa en forma decidida en la modificación del grado de riesgo, por ser ella la que va a cumplir con las medidas de prevención de accidentes y la recomendación de otras que aseguren la higiene y seguridad de los negocios.

En el número 5 del Boletín de Información Jurídica del Instituto, del mes de febrero de 1974 se expuso en un pequeño apunte denominado "instancia aclaratoria en las actas de inspección", que el Instituto por ser un organismo

fiscal autónomo y formular créditos fiscales se encuentra sometido a lo dispuesto por el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación que dice que:

"Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita podrán inconformarse con los hechos contenidos en las actas final y complementaria". El Instituto no ha permitido el desarrollo de esta instancia durante el trámite de fijación de créditos por medio de inspección, por razones de tipo práctico y por no haberse puesto de acuerdo en este punto el Consejo Técnico del organismo; ello ha provocado que los patrones que han intentado este camino, no han obtenido respuesta y cuando el organismo formula créditos sin ajustarse a la instancia, los recursos de inconformidad los han sobrepasado por estar pendiente la llamada inconformidad de acta. Con esta situación se provoca un conflicto y una indefinición de las vías de defensa y seguridad jurídicas.

No existe ningún motivo suficiente para no permitir a los patrones que tengan interés en utilizar este camino, a que se les niegue el mismo o no se les formule respuesta definitiva, por lo que me pronuncio porque el Instituto acepte y de trámite a las promociones de los particulares sobre esta vía.

c) LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Dentro del procedimiento administrativo, el legislador ha instituido en forma permanente, medios de defensa donde se impugnan resoluciones administrativas con objeto de hacer inmediata revisión para adecuarlas correctamente al marco legal. Se ha utilizado el término de recursos administrativos por la probable identificación que pueda existir con los recursos judiciales, de tal manera que en sentido amplio el término recurso viene a ser el medio que otorga la ley para que una persona exprese su agravio, lo que redundará en una revisión del acto impugnado para confirmarlo, modificarlo o dejarlo sin efectos.

Gabino Fraga define a los mismos como "el medio legal de que disponen los particulares afectados en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inconformidad del mismo (72).

(72) Gabino Fraga "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, México, 1968. Pág. 357.

Será entonces dicho recurso una instancia de revisión de la legalidad y de la oportunidad del acto, sin importar la denominación que se le de, comúnmente se llama recurso de revocación (artículo 125 del Código Fiscal de la Federación), pero también existe un sinnúmero de términos sobre este particular que no parecen adecuados y en ocasiones provocan confusión y originan problemas de definición de vía de defensa al grado que infinidad de veces se ha visto el legislador en la necesidad de fusionarlos. Para su correcta identificación, como sucede con el artículo 28 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, donde se permite acudir a ese tribunal en forma optativa con cualquier recurso o medio de defensa que establezcan las leyes del propio Distrito Federal y con esto se unifican todos los medios de defensa y se vuelven optativos. No se puede desconocer que en otros sistemas legales se pueden identificar estas figuras de acuerdo con su propia forma de ser; pero en nuestro medio sería muy útil que todas las leyes tendieran a identificar los recursos en forma homogénea.

Los recursos son distintos a otros tipos de promociones que pueden hacer valer los particulares, como por ejemplo, la denuncia, el derecho de petición, la aclaración, etc.; en todos estos recursos el particular no ha recibido resolución

definitiva de las autoridades que le provoque una alteración en su órbita jurídica, y por este motivo Sergio Francisco de la Garza ha considerado importante destacar los elementos fundamentales de los recursos y que clasifica en dos formas:

- a) Esenciales y
- b) de su naturaleza.

Cada uno los distingue en la forma siguiente:

"Elementos Esenciales:

- a) Ley que establece el recurso.
- b) Acto administrativo.
- c) Autoridad competente de tramitarlo y resolverlo.
- d) Afectación de un derecho del recurrente y
- e) Obligación de la autoridad para dictar nueva resolución.

Elementos de su Naturaleza:

- a) Plazo de interposición del recurso.
- b) Formalidades de la promoción.
- c) Fijación de un procedimiento de pruebas y
- d) Posible suspensión"(73).

(73) Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. Pág 789.

El recurso, al desarrollarse dentro de la función administrativa, provoca que la administración vuelva a conocer del punto en cuestión sin plantearse legalmente una contienda y este elemento decisorio lo considera Giuliani Founrouge como una incongruencia por conferir funciones decisorias a la propia autoridad que creó la situación jurídica" (74).

Para este autor lo importante no es que se ventile el caso ante la autoridad judicial, sino que la situación se desarrolle con independencia de criterio.

Con este mismo criterio se pronuncia Jorge Magasich Huerta, al concluir que "además de la falta de independencia de la propia autoridad administrativa, la misma adolece de imparcialidad" (75).

Ramón Valdez Costa, al formular su ponencia general sobre el segundo tema de las Séptimas Reuniones de Estudios

(74) Giuliani Founrouge. Op. Cit. Vol. II. Pág. 636.

(75) Jorge Magasich Huerta. "Procedimiento General de Reclamación en el Derecho Tributario Chileno". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. Tomo III. Págs. 137-138.

Tributarios, celebradas en 1956 en Pamplona, España, consideró que "se trata, pues, de una potestad administrativa que ha tomado modelo para su organización y procedimiento, el de los órganos judiciales, pero sin llegar a tener este carácter como apreciación general del sistema de recursos se concluyó que resulta excesivamente complicado el cuadro de las garantías a los particulares" (76).

En nuestro medio también se ha pronunciado, en diversas ocasiones, la Dra. Dolores Heduán Virués, pero el legislador ha insistido en sostener estos recursos dentro del Sistema del Control de la Legalidad de parte de las mismas autoridades.

Nava Negrete señala que "Desde 1936 los asistentes al Congreso del Instituto Internacional de Sanciones Administrativas, celebrado en Varsovia, decidieron que el referido procedimiento tendría que estructurarse dentro de las siguientes razones: Audiencia para los afectados; medios de prueba para hacer valer sus defensas; plazo para que la

(76) Ramón Valdéz Costa "Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1956, Tomo III, Págs. 28 y 29.

autoridad se pronuncie; necesidad de una motivación sumaria de todos los actos de la administración y una correcta notificación"(77).

Por este motivo la autoridad justifica su intervención dentro de la fase de los recursos, porque no sólo se pretende obtener su particular beneficio, sino que especialmente pretende que todos sus actos sean adecuados a la necesaria motivación y fundamentación de sus resoluciones.

Los particulares tienen la posibilidad de argumentar que la decisión se ha formulado con vicios de legalidad o como dice Carretero Pérez "se ha exigido contra lege"; por este motivo me pronuncio porque los recursos se conserven en los textos legales, siempre y cuando sean optativos, para que así los particulares puedan acudir a este medio cuando consideren que efectivamente la autoridad va a dictaminar con imparcialidad e independencia de criterio buscando esencialmente la adecuación de la norma al caso concreto y no sostener su decisión anterior a costa de repetir la misma ilegalidad.

(77) Alfonso Nava Negrete. "Derecho Procesal Administrativo". Edit. Porrúa, 1959. Pág. 77.

Serán los propios órganos encargados de resolver los recursos, los que acrediten este medio de defensa para que sea realmente un instrumento eficaz, porque si se trata de agotar forzosamente la instancia, lo único que se estaría provocando sería la dilación de una respuesta definitiva que afectara tanto a los particulares como a las propias autoridades.

Alfonso Nava Negrete manifiesta que "Los recursos pueden ser resueltos por la propia autoridad que dictó el acto inicial, o por otro distinto en cuyo caso pueda ser el órgano jerárquico superior o una dependencia creada expresamente, llamando a los primeros como recurso de reconsideración y a los segundos recursos de revisión". (78)

Los efectos que se obtienen por medio de los recursos son tres:

- a) Confirmar la resolución anterior.
- b) Modificarla.
- c) Dejarla sin efectos.

(78) Alfonso Nava Negrete. Op. Cit. Págs. 103-104.

Estará diciendo el órgano competente dentro del procedimiento administrativo cuáles son los efectos definitivos que agoten la instancia, así configurará el nuevo fallo dentro de las tres alternativas posibles y atendiendo especialmente a la propia resolución de la autoridad y a los argumentos que haya expresado el particular donde considere los agravios respectivos. Estos agravios no tienen un marco de referencia como sucede en el Juicio Fiscal plasmado en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, se tendrá que analizar la ilegalidad del acto a la luz de la motivación y fundamentación expresada por el órgano respectivo, en cuyo caso se puede apoyar el órgano de resolución en las causales de anulación previstas para el juicio fiscal, por ser afines a este recurso, ya que se trata de configurar en definitiva la correcta legalidad del acto.

Juan C. Velázquez considera que "Un recurso, al ser una instancia no se puede identificar con las simples peticiones que pueden dar origen en ambos casos a una negativa". (79)

(79) Juan C. Velázquez. "Inconformidad ante el Consejo Técnico del I.M.S.S., febrero de 1973. No 11. Pág 69.

Por otro lado no se puede identificar la petición de consulta con un medio de defensa. El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación ha identificado a todas las instancias y peticiones dentro del silencio de la autoridad y por esta razón los recursos administrativos pueden conducir definitivamente a la negativa ficta, regulada en este artículo.

d) RECURSOS DE INCONFORMIDAD ANTE EL I.M.S.S.

A partir del momento en que se creó la ley original y se configuró el recurso administrativo ad-hoc, llamado de inconformidad, plasmado en el artículo 133 hoy 274 de la mencionada ley, ubicando dentro de la misma la posibilidad de que los asegurados, patrones y beneficiarios acudieran ante el Consejo Técnico sobre resoluciones dictadas con motivo de prestaciones y clasificación de la empresa, se limitaba entonces a los patrones, a impugnar sobre las decisiones que afectarían al Seguro de Riesgos de Trabajo; esta situación se modificó en la reforma que sufrió el artículo invocado, el 3 de febrero de 1949, publicado en el Diario Oficial del 28 del mismo mes y año, ampliando la actuación a otras decisiones de contenido tributario.

Se publicó en el Diario Oficial, el 17 de noviembre de 1950,

el reglamento del artículo 133 hoy 274 de la ley del Seguro Social, que vino a normar la substanciación del recurso, el cual tuvo vigencia hasta la modificación que sufrió el citado reglamento el 3 de agosto de 1979, en que se alteraron los artículos más importantes de este cuerpo legal.

La ley del Seguro Social en vigor aceptó el recurso de inconformidad, en los términos planteados en la ley anterior en su artículo 274, implementando esta norma en el correspondiente reglamento.

Para Sergio Francisco de la Garza las características más importantes de este recurso son:

1. Elementos esenciales.

- a) Ley que establece el recurso. El artículo 274 establece el recurso de inconformidad con las características de recurso de revisión señaladas por Nava Negrete, pero en lugar de ser optativo, como era la tendencia moderna, lo ubicó dentro del corte clásico de los recursos por ser de forzoso agotamiento; sin embargo, cuando se trata de controversias entre el Instituto en su

calidad de organismo descentralizado y los beneficiarios de una prestación, el recurso es optativo, puesto que el artículo 275 de la misma ley permite que se acuda ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, sin necesidad de promover el recurso de inconformidad.

- b) Actos Administrativos que originan el recurso. Dejando el casuismo del artículo 133 de la anterior ley del Seguro Social, la ley actual establece la procedencia de este recurso contra cualquier acto definitivo que se considere impugnabile por los patrones y demás sujetos obligados, así como por los asegurados y beneficiarios, de tal suerte que la nota característica de la procedencia del recurso es la definitividad del acto; cuando no se alcanza este calificativo, el recurso es inatendible, así como cuando no existe siquiera una resolución, sino simplemente actos preliminares, como son actos de verificación o de auditoría.
- c) Autoridades que deben tramitarlo y resolverlo. A partir de la reforma que sufrió el Reglamento, se implantó la única modificación que sufrió el

Seguro Social en el Congreso de la Unión, toda vez que inicialmente sólo conocía de esta instancia el Consejo Técnico y con motivo de la reforma citada, también se pudo autorizar a los Consejos Consultivos Delegacionales a que tramitarán y resolvieran estos medios de defensa y así; tenemos las siguientes reglas:

- 1) Se tramitarán los recursos por el Secretario General del I.M.S.S. y por la Unidad de Inconformidades cuando se trate de resoluciones dictadas por órganos de esa institución, ubicados en el Valle de México, porque si se trata de decisiones emitidas por Delegaciones Regionales, el trámite lo hará el Secretario del Consejo Consultivo Delegacional. En la misma forma tendrán que decidirse los recursos, ya que el Consejo Técnico decidirá las inconformidades tramitadas por la Secretaría General y los Consejos Consultivos cuando haya sido tramitado por su Secretario respectivo. No se ve muy clara la situación actual porque si bien es cierto que el artículo 253 fracción XIII de la ley del Seguro Social y diversas disposiciones del Reglamento de Inconformidades mencionan que los Consejos

Consultivos se encargarán de las funciones anteriormente citadas, sólo que las normas que regulan la calidad de los reglamentos del órgano de autoridad están plasmadas en reglamentos de gran antigüedad, como son el reglamento de organización interna del I.M.S.S., de 15 de octubre de 1947 y el de delegaciones regionales y locales del Seguro Social de 15 de febrero de 1945, que son los únicos ordenamientos que establecen los requisitos de los miembros del Consejo Consultivo y sus facultades, siendo en todos los casos estrictamente actos de carácter asesor y nunca órganos de autoridad, por lo que la mera autorización del Consejo Técnico no cambia la estructura legal de un órgano asesor en autoridad, ya que es imprescindible la intervención del Congreso de la Unión para dotar de plena eficacia a una dependencia en su actuación hacia los particulares, porque inclusive el primer tribunal colegiado de circuito en materia Administrativa del primer circuito ha manifestado que ni siquiera el Presidente de la República puede crear órganos de autoridad por medio de Reglamentos, (Amparo directo 1121/79 de 10 de septiembre de 1980, visible en las páginas 42 a 46

del informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1980, 3a. parte), por lo cual se necesita que los consejos consultivos dejan de tener este carácter y se convierten legalmente en órganos de autoridad.

- d) Interés jurídico del recurrente. Tendrá que ser un acto que afecte al interesado, pero también en ocasiones se deberá dar vista a terceros involucrados en la decisión que se está controvertiendo, como es el caso de los sindicatos titulares de contratos colectivos que han sido evaluados en forma actuarial, por contemplar prestaciones iguales o superiores a las que establece la ley del Seguro Social y cuya evaluación ha sido impugnada por los patrones; estos sindicatos deben luego acudir al recurso para que manifiesten sus puntos de vista en relación con la inconformidad patronal. Si el posible afectado no demuestra su interés, simplemente el recurso es improcedente y de igual manera se ha manifestado por el consejo técnico que una persona carece de interés cuando acepta tácita o expresamente la resolución definitiva, como sería el caso del pago liso o llano de la

liquidación formulada por el I.M.S.S.

- e) Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución. Los artículos 18, 19, 20 y 22 del reglamento respectivo mencionan que el recurso de inconformidad debe terminar con una resolución que no se sujetará a regla especial alguna, bastando que se ocupe de la motivación de impugnación y se decida sobre las pretensiones del recurrente, para lo cual tendrá que expresar sus fundamentos jurídicos para apoyar los puntos decisivos del fallo.

Además de los requisitos esenciales, también De la Garza menciona los que son afines a su propia naturaleza y que contienen aspectos formales del recurso, en el caso específico serán los siguientes:

- a) Plazo de interposición del recurso. El artículo 4o. del reglamento establece que el plazo será de quince días hábiles, a la fecha en que surta efectos la resolución definitiva. Este plazo deberá ser posterior al trámite de la instancia aclaratoria que vimos anteriormente para el

proyecto de liquidaciones que formule el I.M.S.S., toda vez que por una práctica administrativa del organismo, el proyecto de liquidación se convierte en decisión definitiva cuando ha sido anterior, o ha transcurrido el término legal para presentar la instancia de aclaración. El consejo técnico expresó en diversos acuerdos, que la fusión de ambos plazos alcanzaba un término de 37 días naturales, e inclusive, este criterio ha sido aceptado por los tribunales en forma reiterada, elevándose al carácter de jurisprudencia por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en la tesis No.9, configurada en el mes de noviembre de 1978. Sería preferible la aclaración pertinente en las disposiciones legales para evitar confusiones, pero lógico, cuando no exista la procedencia de dichas aclaraciones, el término de 15 días es definitivo, como por ejemplo, en las resoluciones donde se fijan capitales constitutivos; se dictamine sobre la clase y grado de riesgo de la empresa; se formule una sustitución patronal, etc., porque este tipo de decisiones no están sujetas a ninguna revisión y son definitivas al momento que se pronuncian por la dependencia respectiva.

- b) Formalidades de la promoción. El artículo 3o. del reglamento considera que el escrito no deberá sujetarse a formalidad alguna, no obstante señala algunos mínimos que vale la pena destacar:
1. Nombre y domicilio del promovente, incluyendo su registro patronal.
 2. Mencionará la oficina y funcionarios que dictaron el acto, precisando en qué consiste este acto.
 3. Indicará en breves párrafos la secuencia cronológica del asunto.
 4. Lo más importante serán los motivos de impugnación en que apoye el recurrente su escrito, porque a través de los mismos justificará su pretensión.
 5. Si se trata de una persona moral, el artículo 9o. señala que la representación se justificará en los términos del Derecho común, por lo que el representante deberá acreditar su personalidad.
 6. Se acompañarán las pruebas en que se apoye el recurso y en este caso tendrá que ofrecerse y

desahogarse las documentales que tenga a su disposición el propio promovente y las demás solamente se ofrecerán, excepción de la inspección, la pericial y la testimonial que deberán ser ofrecidas junto con las cuestiones sobre las que deba versar esta probanza o en su caso el interrogatorio correspondiente.

- c) Trámite del recurso. El órgano que se encargará de la tramitación del recurso, tendrá que admitirlo en primer término y al mismo tiempo, deberá pedir los informes a las dependencias del instituto, en relación al acto cuestionado; las mismas tienen un término de tres días a menos que se trate de alguna diligencia especial. El término probatorio deberá ser de 15 días, a partir de que se notifique la admisión que podrá ser prorrogado por una sola vez y concluido el plazo de recepción de pruebas, se pronunciará el fallo dentro de los 30 días siguientes.

El proyecto de resolución será elaborado por la unidad de inconformidades o por los servicios jurídicos de la Delegación, y en caso de que algún miembro de los órganos colegiados opine en contra

de la mayoría el voto particular lo tendrá que formular en el término de 48 horas, firmando la resolución correspondiente el presidente de cada uno de dichos cuerpos colegiados y notificados dentro de los cinco días siguientes a la fecha de su firma, ejecutándose las resoluciones sino se acude a un ulterior medio de defensa en el plazo de 15 días posteriores a su notificación.

- d) Pruebas. Las pruebas se admitirán cuando se relacionen estrictamente con la controversia y serán aplicables las reglas del Código Fiscal de la Federación, del Código Federal de Procedimientos Civiles y la Ley Federal del Trabajo; las documentales deberán ser ofrecidas por el promovente o solicitadas por la unidad o por la tramitadora, siempre y cuando se señalen sus datos para identificarlas, en la inteligencia de que el artículo 12 establece una carga para el promovente porque si la dependencia no rinde el informe se le podrá considerar la prueba desierta, si no recaba en lo personal los documentos respectivos.

La pericial tendrá que ofrecerse indicando los

puntos sobre los que versará y designando perito idóneo, esto es, que tenga título registrado o sea experto en la materia sobre la que va a dictaminar y deberá presentarse en el término de cinco días posteriores al auto admisorio y exhibirá el dictamen quince días después de su aceptación; sólo por causas especiales se podrá ampliar este plazo, pero si no se rinde, la prueba se declarará desierta.

La de inspección será ofrecida señalando los puntos específicos sobre la que deberá realizarse este medio probatorio y la testimonial se propondrá mencionando nombres y domicilios de los testigos y acompañando los interrogatorios. En ningún caso se aceptará la prueba confesional.

En la evaluación de las pruebas se estará a las reglas que señala la ley, o los ordenamientos que se aplican en forma supletoria.

- f) Suspensión del procedimiento. El reglamento de inconformidad establece en sus artículos 27 y 28 que el Secretario General del Consejo Consultivo dictará las órdenes de suspensión del

procedimiento administrativo de ejecución, cuando se cumpla con las indicaciones que preve el Código Fiscal de la Federación; estas disposiciones deberán complementarse con los textos que establecen la vinculación del seguro social con la Secretaría de Hacienda para la ejecución de los actos.

- g) Recurso Especial de Revocación. El artículo 26 del Reglamento señala un nuevo recurso sui generis, durante el trámite de la inconformidad llamado de revocación, que se interpondrá dentro de los tres días siguientes a aquél en que se haya notificado el acto admisorio del recurso, se pronuncie sobre las pruebas respectivas o en definitiva se deseche este medio de defensa. Este recurso llamado de revocación, se justifica porque el órgano decisorio integrado en forma tripartita, pretenda conservar un medio adicional de vigilancia sobre la unidad tramitadora, toda vez que en la mayoría de las ocasiones, los actos se dictan por los jefes de las unidades de trámite y no interviene el Secretario General del Instituto, a menos que se trate del desechamiento.

No es ortodoxo este sistema y crea confusiones

porque también el trámite del propio recurso de revocación se desarrolla en la misma dependencia, y cuando no lo cree conveniente, no le da el impulso procedimental respectivo.

En la práctica, el recurso de inconformidad se ha convertido en un simple trámite de forzoso agotamiento, cuando se trata de actos que afecten a patrones, ya que sólo se resuelven en sentido favorable créditos que han alcanzado su extinción por medio de prescripción o cuando el Instituto los determinó después que habían caducado sus facultades, así como también cuando se trata de resoluciones originadas en visitas de verificación o de auditoria, que no reúnen los requisitos formales del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación; por tanto, en mi concepto sería muy recomendable que este recurso fuese optativo, porque ha habido casos en donde no se ha resuelto en varios años los conflictos de comisión mercantil o los que se han originado por la aplicación de instructivos de la construcción. Esto, como se ha reiterado, además de perjudicar a los patrones, al propio organismo le afecta porque mantiene renglones de mora en sus contratos

contables que elevan el monto de la cobranza a niveles indebidos y por el tope que existe en los recargos, la inflación afecta al organismo cuando pretende cobrar liquidaciones que han sido confirmadas varios años después de su emisión. Por ello no se justifica su forzoso agotamiento.

CONCLUSIONES

1. Aceptando la tesis de parafiscalidad, la corte justifica el pago obligatorio de las cuotas, pero en lugar de fundamentarlo en el artículo 31 fracción IV constitucional lo hace en el 123 de la misma carta magna, con lo cual obstruye el crecimiento natural de este tipo de instituciones para crear tributos que tengan un origen distinto a los obrero-patronales, caso contrario lo que sí sucede con el artículo 31 fracción IV constitucional disposición que sienta las bases para que la seguridad social cobre eficacia en su propia realización y no en las prestaciones que ofrece a un sector de la población.

2. En concordancia con lo que señala Giuliani Fonrouge estoy de acuerdo en que la palabra parafiscalidad sólo es aceptable por comodidad del lenguaje o con fines didácticos o metodológicos, por esta razón considero que las contribuciones de seguridad social son contribuciones especiales, porque existe "un beneficio indudable para los miembros de la organización de previsión y de la asistencia social".

3. Al igual que Sergio Francisco de la Garza y Araujo Falcao me inclino en pensar, que no obstante la impropiedad terminológica, la expresión que debe

considerarse más adecuada para el fincamiento de un crédito fiscal, es la de hecho generador, la cual se define como: "El conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo", cabiendo hacer la distinción entre el hecho hipotético que tiene existencia ideal en las disposiciones jurídicas el cual es conocido con el nombre de "hecho imponible" y por otro lado el concreto que se realiza cuando se reúnen precisamente los elementos establecidos en la hipótesis denominando este último como "hecho generador".

4. Tomando en cuenta las modalidades de incorporación voluntaria al régimen obligatorio, se pueden presentar cuotas de trabajadores que conducen a una obligación fiscal en que el hecho generador será la incorporación voluntaria apoyada específicamente en los Decretos de Incorporación.
5. En síntesis y por las características que dicho organismo reviste llego a la conclusión de que el Instituto Mexicano del Seguro Social por ser un organismo fiscal autónomo reviste las siguientes características:

- a) Es un organismo distinto a las dependencias fiscales que tienen la calidad de receptores de créditos fiscales.
- b) Actúan de acuerdo con la ley a la realización de los fines legales, esto es, al cumplimiento de la norma.
- c) Por disposición legal son administradores de tributos.
- d) Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les provean.
- e) Por las razones apuntadas, se convierten en órganos de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal.

De la misma manera que la ley protege al trabajador también lo hace con el patrón ya que tanto por condonación, cancelación de créditos por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del sujeto pasivo o por compensación, así como por

prescripción o caducidad la ley libera al patrón con la obligación de cubrir parcial o totalmente un crédito fiscal (cuota obrero patronal), razón por la que llega a la conclusión de que las cuotas obrero patronales tienen su fundamento en el artículo 31 constituvcional, disposición que contempla la equidad y proporcionalidad de cubrir los gastos públicos.

BIBLIOGRAFIA

1. BECKER, AUGUSTO ALFREDO.
Teoria General de Directo Tributario.
Edit. Saralva.

2. CARRETERO PEREZ, ADOLFO.
Derecho Financiero Santillana.

3. CEREZO LOWEL, MARGARITA.
Derecho Fiscal Represivo.
Editorial Porrúa. México 1979.

4. DE LA CUEVA, MARIO.
El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo.
Edit. Porrúa Tomo II.

5. DIAZ LOMBARDO, FRANCISCO GONZALEZ.
El Derecho Social y la Seguridad Social Integral.
Editorial Textos Universitarios.

6. DE BUEN NESTOR L.
El Seguro Social y la Seguridad Social en la Nueva Ley.
Boletín de Información Jurídica del I.M.S.S.

7. DINO JARCH.
El Hecho Imposible.
Edición de la Revista de Jurisprudencia.
Argentina.

8. DIONISIO J. KAGE.
Naturaleza Jurídica de las Cuotas Obrero-Patronales al
I.M.S.S.
El Foro Organo de la Barra Mexicana del Colegio de
Abogados Sexta Epoca No. 13 abril-junio de 1978.

9. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.
Derecho Financiero Mexicano.
Editorial Porrúa.

10. FARELL CUBILLAS ARSENIO.
Informe de Actividades Desarrolladas durante 1978
Programa de Labores de 1979.
Secretaría General del I.M.S.S. Diciembre 1978.

11. GIULIANI TONROUGE.
Derecho Financiero.
Editorial de Palma.
Buenos Aires 1977.

12. GABINO FRAGA.
Derecho Administrativo.
Editorial Porrúa.
México 1968.

13. GIANINI.
Instituciones de Derecho Tributario.
Editorial Derecho Financiero.
Madrid 1975.

14. GARCIA SILLER ADOLFO.
Tratamiento Fiscal de las Aportaciones al Seguro Social.
Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México No. 2.
México 1977.

15. GARCIA MIRANDA GONZALO.
Interpretación Técnico Jurídica del Artículo II
del Reglamento de Clasificación de Empresas y Grados de
Riesgo para el Seguro de Accidentes de Trabajo y
Enfermedades Profesionales.

16. G. POSADAS.
Los Seguros Sociales obligatorios en España.

17. J. AGUILAR JORGE.
Las Cuotas del Seguro Social.
Revista de Investigación Fiscal No. 37.

18. LLAMAS ADOLFO.
Seguridad Social en la Nueva España.
U.N.A.M.
México 1964.

19. MARGAIN EMILIO.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano
Universidad Autónoma de San Luis Potosí.

20. MINGARRO JOSE Y SAN MARTIN.
La Seguridad Social en el Plan Beveridge.
Editorial Polis.

21. PATINO CAMARENA.
Las Reformas de Protección Social a través de la
Historia.

22. ROJINA VILLEGAS RAFAEL.
Compendio de Derecho Civil.
Editorial Porrúa 1963.

23. SEGURIDAD SOCIAL.
Año XIX Epoca 3 No. 66.
24. SERRA ROJAS ANDRES.
Derecho Administrativo.
Editorial Porrúa 1982.
25. SANCHEZ MEDAL RAMON.
De los Contratos Civiles.
Editorial Porrúa 1983.
26. VALDEZ COSTA RAMON.
Curso de Derecho Tributario.
Montevideo 1970.
27. VELARDE BERINSTAIN ALFONSO.
Seguro Social Seguridad Social.
28. VIRUSTI DORIA MANVER.
El I.M.S.S. es un Organismo descentralizado por
Servicios.
Boletín Informativo de Seguridad Social Nos. 99 y 10.
Edición 1979.

29. VALLARTA IGNACIO.

Estudios sobre la Constitucionalidad de la Facultad
Económica Coactiva.

Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia.

U.N.A.M. Tomo 8, 1946.

LEYES Y CODIGOS.

10. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2a. Edición. Editorial Trillas, 1984.

20. Código Civil para el Distrito Federal. Quincuagésima
Segunda Edición. Editorial Porrúa, 1983.

30. Códigos Fiscales de la Federación. Ediciones
Trigésima y Décimo Octava. Editorial Porrúa y
Editorial Ecasa y Porrúa. Años de 1981 y 1984.

40. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito
Federal. Vigésimo Sexta Edición. Editorial Porrúa,
1981.

50. Ley del Seguro Social. Trigésima Séptima Edición.
Editorial Porrúa, 1985.