

651
24

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL

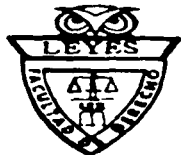
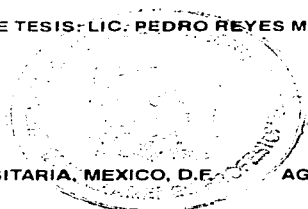
"ESTUDIO SOBRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION DEL COBRO DE CUOTAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LUZ DEL CARMEN DE LA ROSA DE LEON

DIRECTOR DE TESIS: LIC. PEDRO REYES MIRELES

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO, D.F. AGOSTO 1997





Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

DEDICO EL PRESENTE TRABAJO DE INVESTIGACION:

**A FELIX, MI ESPOSO, POR TODO EL APOYO, AMOR, RESPETO Y
CONFIANZA QUE ME HA BRINDADO**

DE IGUAL FORMA, OFREZCO ESTA OBRA:

**A MIS PADRES Y HERMANOS,
POR TODO EL AMOR, APOYO Y
COMPRESION QUE SIEMPRE
ME HAN BRINDADO.**

**A MIS SOBRINOS Y AHIJADOS,
QUE PERMANENTEMENTE
ALEGRAN MI VIDA.**

**ESPECIALMENTE, AL LIC. PEDRO A. REYES MIRELES
POR SU INFINITA PACIENCIA E INAPRECIABLES
CONSEJOS.**

**A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE HAN
CONFIADO EN MI, QUE ME HAN OBSEQUIADO
CON SU AMISTAD Y ME HAN AUXILIADO PARA
LA REALIZACION DE ESTA INVESTIGACION.**

	I
INDICE	I
INTRODUCCION	II
CAPITULO I	
1.1 DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL	1
DEFINICION	1
1.1.b FUENTES	11
1.1.c ELEMENTOS	15
1.2 DERECHO FISCAL	17
1.3 CREDITO FISCAL	23
1.4 EL INTERES FISCAL	27
1.5 OBLIGACION FISCAL	27
1.6 LIQUIDACIONES	30
CUOTAS	31
1.6.a CUOTAS PATRONALES	36
1.6.b CUOTAS OBRERO PATRONALES	37
1.6.c CAPITALES CONSTITUTIVOS	41
1.6.d RECARGOS	46
1.7 PERSONAS SUJETAS AL COBRO DE CUOTAS Y	
LIQUIDACIONES	49
1.8 RECURSOS	54
1.8.a RECURSO DE INCONFORMIDAD	57
1.8.b ACLARACION	62
1.8.c EL RECURSO DE REVOCACION	63
1.9 JUICIO DE NULIDAD	64
1.10 EL JUICIO DE AMPARO	69
CAPITULO II	
2.1 ANTECEDENTES NACIONALES	78

2.1.a EPOCA PREHISPANICA	78
2.1.b EPOCA COLONIAL	79
2.1.c MEXICO INDEPENDIENTE (SIGLO XIX)	80
2.1.d PERIODO DE 1900 A 1917	81
2.1.e CONSTITUCION POLITICA DE 1917	82
2.2 ANTECEDENTE INTERNACIONALES	90
2.2.a DERECHO ROMANO	90
2.2.b EDAD MEDIA	91
2.2.c ALEMANIA	91
2.2.d INGLATERRA	97
2.2.e FRANCIA	98
2.2.f ESPAÑA	99
2.2.g ITALIA	100
2.2.h RUSIA	100
2.2.i NUEVA ZELANDA	101

CAPITULO III

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION DEL COBRO DE CUOTAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

3.1 NATURALEZA JURIDICA	102
3.2 ELEMENTOS	108
3.2.A PERSONALES	108
3.2.a SUJETO ACTIVO	108
3.2.b SUJETO PASIVO	111
3.2.B CREDITO FISCAL	115
3.3 CONSTITUCIONALIDAD	124
3.4 ACTOS ADMINISTRATIVOS	128
3.5 SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO	142

3.6 RECURSOS	149
3.7 EXTINCION DE LA OBLIGACION FISCAL	151
3.8 SANCIONES	152

CAPITULO IV

PARTICULARIDADES SOBRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION DEL COBRO DE CUOTAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL	157
---	------------

CONCLUSIONES	167
---------------------	------------

BIBLIOGRAFIA	172
---------------------	------------

INTRODUCCION

En el presente trabajo de investigación denominado "Estudio sobre el procedimiento administrativo de ejecución del cobro de cuotas en materia de seguridad social", se tratará en general, de definir lo que es la seguridad social, las cuotas, el salario base de cotización, los capitales constitutivos y, por tener relación con el tema, lo que es el derecho fiscal, los créditos fiscales y sus accesorios, la obligación fiscal y los diferentes delitos que pueden configurarse en materia fiscal así como el tipo de sanciones que pueden recaer a ellos.

De igual forma, se ofrecerá un breve panorama histórico respecto del desarrollo a lo largo del tiempo que ha tenido la seguridad social tanto en México, como en diversos países.

Asimismo, se definirá y desarrollará, lo relativo al procedimiento administrativo de ejecución según lo señala tanto el Código Fiscal de la Federación, como la Ley del Seguro Social, lo anterior en virtud de que el Ordenamiento citado en último término concede, por un lado, al Instituto Mexicano de la Seguridad Social la categoría de un organismo fiscal autónomo, y por otro lado, indica que será aplicable al tema que nos ocupa lo establecido en el Código Tributario.

Posteriormente, se ofrecerán las conclusiones a las cuales se arribó al término de esta investigación, haciendo hincapié en algunas particularidades del tema, así como el señalamiento de algunos aspectos de la Ley del Seguro Social, susceptibles de ser perfeccionados.

Finalmente, es necesario aclarar que el tema en cuestión fue investigado y analizado en base a la nueva Ley del Seguro Social, según Decreto del 12 de diciembre de 1995 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 21 de ese mismo mes y año, misma que entró en vigor el pasado 1° de julio de 1997, esto en virtud de considerar que resultaba más enriquecedor efectuar un trabajo de actualidad.

CAPITULO I

1.1. DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL DEFINICION

Previo a definir lo que es el derecho de la seguridad social, trataremos de explicar en cuál de las grandes ramas del derecho se ubica.

Tradicionalmente, el derecho en México se había dividido para su estudio en dos grandes ramas, a saber en derecho privado y en derecho público, sin embargo, la Doctrina considera que ha surgido una nueva rama del derecho y esta fue la del derecho social.

Para diversos autores como Alberto Trueba Urbina, el derecho social es el conjunto de principios, instituciones y normas que en función de integración, protegen, tutelan y reivindican a los que viven de su trabajo y a los económicamente más débiles.¹

Lucio Mendieta y Núñez define el derecho social como el conjunto de Leyes y disposiciones autónomas que establecen y desarrollan diferentes principios y procedimientos protectores en favor de las personas, grupos y sectores de la sociedad, integrados por individuos económicamente débiles, para lograr su convivencia con las otras clases sociales dentro de un orden justo.²

El mismo autor indica que el derecho social se clasifica en:

Derecho del Trabajo.

Derecho de la Seguridad social

Derecho de Asistencia Social

Derecho Cultural.

¹ DELIAIDO MOYA, Rubén. El Derecho Social del Presente. Ed. Porrúa, México, 1977. pág. 533

² Op. Cit. págs. 66-67.

Derecho Social Internacional
Derecho Agrario
Derecho Social Económico.

Así pues, dentro de la llamada rama del derecho social, encontramos al derecho de la seguridad social.

Hecho lo anterior, tenemos que Manuel Alonso Olea, define a la seguridad social como el conjunto integrado de medidas de ordenación estatal para la prevención y remedio de riesgos personales mediante prestaciones individualizadas y económicamente evaluables, agregando la idea de que tendencialmente tales medidas se encaminan hacia la protección general de todos los residentes contra las situaciones de necesidad, garantizando un nivel mínimo de rentas. y el derecho de la seguridad social es aquel que tiene como objeto tales medidas y el cuerpo de doctrina elaborado en torno al mismo.³

Para Rubén Delgado Moya, el derecho de la seguridad social es una rama del derecho social que con sus normas propias realiza los fines encomendados por este último⁴, mientras que para Sánchez León, el derecho de la seguridad social pertenece a la rama del derecho social, que constituye un conjunto de normas jurídicas de orden público, que tienden a realizar la solidaridad social, el bien colectivo e individual, la capacitación y adiestramiento del hombre y el desarrollo de la cultura, para proteger a la clase trabajadora en sus relaciones de trabajo subordinado o independiente, cuando el producto de su trabajo es la fuente fundamental de subsistencia, garantizando a los trabajadores, contra las eventualidades susceptibles de reducir o suprimir su capacidad de trabajo, consignando a cargo de una institución estatal, la prestación del servicio público de carácter nacional, para el socorro o providencia mediante el pago de prestaciones en

³ ALONSO OLEA, Manuel. Instituciones de Seguridad Social. 10ª Edición Rev. Ed. Cívitas, S.A., pág. 28

⁴ DELGADO MOYA, Rubén. Op. Cit. pág. 134

dinero o en especie, a que den derecho los seguros sociales establecidos y adecuados a cada contingencia, "en favor de los trabajadores, sus familiares o beneficiarios, decretándose el pago de una contribución a cargo del propio Estado, de los patrones y de los trabajadores asegurados, para la efectiva prestación del servicio".⁵

Por su parte, los maestros Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales Saldaña, conciben a la seguridad social como un derecho nivelador de las desigualdades existentes en la sociedad, tendiente a alcanzar la justicia social, para que el Estado les proporcione la satisfacción de las necesidades a los grupos con una moral colectivizada, es el conjunto de normas e instituciones que tienen por objeto garantizar y asegurar el bienestar individual y colectivo.

Agregan que no existe un concepto uniforme de seguridad social, en virtud de que puede atender, por una parte a los sujetos, o bien al objeto que conforman la relación primordial de esta materia.

Para demostrar lo anterior citan los conceptos de diversos autores, como el de Gustavo Arce Cano, que propone a la seguridad social como "el instrumento jurídico y económico que establece el Estado para abolir la necesidad y garantizar a todo ciudadano el ingreso para vivir y para cuidar de su salud, a través del reparto equitativo de la renta nacional y por medio de prestaciones del Seguro Social, al que contribuyen los patrones, los trabajadores y el Estado, o algunos de ellos como subsidios, pensiones y atención facultativa y de servicios sociales, que otorgan de los impuestos de las dependencias de aquel, quedando amparados contra los riesgos profesionales y sociales, principalmente de las contingencias de la falta o insuficiencia de ganancia para el sostenimiento de él y de su familia".⁶

⁵ SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Mexicano de la Seguridad Social. Cárdenas Editores México, 1987, pág. 5

⁶ TENA SUCK, Rafael - MORALES SALDAÑA Hugo Italo. Derecho de la Seguridad Social. Ed. Pac. México, pág.

Por su parte, Miguel Cardino, indica que es el conjunto de principios y normas, que en función de la solidaridad social, regula los sistemas e instituciones destinadas a conferir una protección jurídicamente garantizada, en los casos de necesidad bioeconómica determinados por contingencias sociales.

De igual forma, Dino Jarach, define a la seguridad social como el conjunto de medidas que tienden a asegurar un mínimo de rédito a todo hombre cuando la interrupción o pérdida de su capacidad de trabajo le impidan conseguirlo con sus propios medios.

A su vez, Marcos Flores Alvarez, califica a la seguridad social como la organización y dirección de la convivencia económica por los Estados, con el fin de eliminar todas las causas de perturbación del organismo social, derivadas de la insatisfacción de las necesidades básicas de sus componentes o de su satisfacción de forma lesiva para la dignidad humana.

Para Miguel García Cruz, la seguridad social tiene por objeto tratar de prevenir y controlar los riesgos comunes de la vida y de cubrir las necesidades cuya satisfacción vital para el individuo es al mismo tiempo esencial a la estructura de la colectividad.

Moisés Poblete Troncoso, indica que la "seguridad social es la protección adecuada del elemento humano que lo pone al cubierto de los riesgos profesionales y sociales, vela por sus derechos inalienables que le permiten una mayor vida cultural, social y del hogar".⁷

Asimismo, Ramón Gómez establece que la seguridad social nace de realidades sociales y de necesidades económicas del individuo y se traduce en una unidad universal de protección biosocioeconómica.

⁷ Op. Cit. pág. 16

El artículo Segundo de la Ley del Seguro Social establece el objeto de la seguridad social, señalando que tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, a la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo.

En síntesis, la seguridad social es "el conjunto de instituciones, principios, normas y disposiciones que protegen a todos los elementos de la sociedad contra cualquier contingencia que pudieran sufrir, y permite la elevación humana en los aspectos psicofísico, moral, económico, social y cultural".²

No obstante lo antes vertido, cabría señalar que no todas las personas económicamente débiles cuentan con una protección de la seguridad social, lo que nos obliga aún más que nunca, a tenerla como un instrumento jurídico que poco a poco se expande y desarrolla a fin de conformar un sistema auténtico de bienestar colectivo.

La seguridad social como se ha visto, es una disciplina amplia, que se preocupa por el trabajador desde todos puntos de vista, debido a que busca en todo momento su bienestar físico, mental, social y económico a un nivel general.

Otros autores, seguidores de la corriente ecléctica como Boris Acharan Balv señalan que la seguridad social es el mecanismo destinado a corregir por medio del seguro social, la desigual distribución de la riqueza, para asegurar la cobertura de los riesgos a que todos los componentes del grupo social se encuentran expuestos. La expresión riesgo utilizada en esta definición debemos entenderla en su acepción de pérdida.

En síntesis, la seguridad social no es una ciencia ni puede ser parte del derecho e integrar una disciplina autónoma. Como objetivo, aquella se propone proteger a todas las

² DIRCELDOR RUIZ, Alberto. Derecho Mexicano de los Seguros Sociales. Ed. Harla, S.A. de C.V. México, 1987. pág.

personas frente a cualquier adversidad, permitir que el ser humano lleve a cabo los objetivos sin mayor límite que el derecho de los demás. Es la suma de los bienestar individuales logrados mediante el esfuerzo personal, el desenvolvimiento de la vida en comunidad y el mantenimiento de un orden mínimo tanto impuesto como regulado por el poder público. "Es el conjunto de normas e instituciones jurídicas que se proponen la protección del ser humano frente a cualquier riesgo que ponga en peligro su estabilidad psicobioeconómica".⁹

Con el objeto de que resulte más claro el concepto de seguridad social, que numerosos autores han expuesto en sus obras, y la dependencia de este, con el derecho del trabajo, aduciendo que de este último se originó. Autores como el destacado maestro Alberto Trueba Urbina afirman que el derecho de la seguridad social encuentran su origen en el artículo 123 Constitucional, siendo exclusiva de los trabajadores, y no obstante, estos pugnan por hacerla extensiva a todos los grupos económicamente débiles.

Sin embargo, otros autores, como Rubén Delgado Moya, afirman que tanto derecho de la seguridad social como el del trabajo mismos que aparecieron en forma autónoma el uno del otro, forman parte del derecho social.

Indica que las normas del derecho laboral surgieron prácticamente en forma inmediata a la expedición del artículo 123 Constitucional, disposición en la que encuentra su origen, mientras que las de seguridad social tardaron varios años a su entrada en vigor, siendo preciso la reforma de dicho artículo tendiente a su viabilidad. Mientras en el texto original del citado artículo 123 Constitucional, se declaraba de utilidad social el establecimiento de cajas de seguros populares de invalidez, de vida, de cesación en el trabajo e imponía a los gobiernos Federal y Estatales la obligación de fomentar ese tipo de organizaciones, en la actualidad se precisa que será de utilidad pública la Ley del Seguro

⁹ Op. Cit. págs. 18-19

Social y la misma comprenderá los seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación voluntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro "encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares".¹⁰

De esta forma, podemos observar que mientras las leyes laborales fueron expedidas poco después de la entrada en vigor del artículo 123 Constitucional, la ley relativa a la seguridad social encaminada a proteger a los trabajadores vio retrasada su vigencia durante un periodo largo de tiempo, hasta que finalmente, fue aprobada en el año de 1973, siendo derogada posteriormente por la nueva Ley del Seguro Social misma que entró en vigor el 1° de julio de 1997.

Señala además que otro punto que distingue al derecho del trabajo del derecho de la seguridad social, es que las normas del primero, son de fácil interpretación para casi todas las personas, mientras que las del segundo, requieren de un conocimiento especial para dicho efecto, así como tampoco es igual su aplicación, pues "mientras que el derecho laboral, está conformado por disposiciones que en la práctica son precisas y accesibles, en el derecho de la seguridad social son mucho más complicadas".¹¹

Esta afirmación del autor se debe, probablemente al pensamiento general, en el sentido de que se considera a la seguridad social como una materia sencilla y fácil, sin ninguna complicación, siendo lo contrario, debido a la cantidad de información y cálculos que implica.

De estos dos derechos, el de la seguridad social, es el que más se preocupa por la reivindicación de todos aquellos económicamente débiles, es decir, pretende la

¹⁰ DELGADO MOYA, Rubén. Op. Cit. págs. 134-135

¹¹ Op. Cit. pág. 136

reivindicación del hombre-hombre en todos sus aspectos y sin distinción de ninguna especie y el derecho del trabajo sólo se preocupa por la reivindicación del hombre-trabajador. Por esto resulta claro que el derecho del trabajo es clasista, pues solo tutela y protege los derechos e intereses de la clase trabajadora, en tanto que el derecho de la seguridad social, al referirse a toda la especie humana en sus normas, "es un derecho totalmente reivindicador de todos y particularmente de todos los que requieren su protección que son todos los económicamente débiles".¹²

Al respecto, cabe señalar que no se comparte en su totalidad el criterio del autor anteriormente citado, esto en razón de que, si bien la seguridad social se preocupa en forma integral por el individuo, así como han sido incluidos importantes grupos sociales, en la actualidad aún existen grupos desprotegidos los cuales no cuentan con acceso a dicha seguridad.

Corolario de lo antes expuesto resulta la afirmación de Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales al indicar que si bien la seguridad social en México surgió del artículo 123 Constitucional, fundamento del derecho laboral, al transcurrir el tiempo se desligó de tal disciplina hasta formar en la actualidad una rama totalmente autónoma, "desde el aspecto doctrinal, legislativo, jurisdiccional y académico, con principios e instituciones propias y con metas y objetivos progresistas y dinámicos dentro del ámbito social".¹³

Esta afirmación pretende establecer el hecho de que no obstante haber tenido un origen común tanto el derecho del trabajo como el de la seguridad social, en la actualidad constituyen áreas de estudio independientes e igualmente importantes.

¹² *Ibidem*

¹³ TENA SUCK, Rafael-MORALES SALDAÑA Hugo Italo, *Op. Cit.* pág. 16

Alonso Olea, se manifiesta en forma contraria, señalando que pese a todo, la seguridad social esta aún relacionada en forma substancial al trabajo por cuenta ajena, es cuando se encuentra lo sustancial del ámbito de cobertura y de donde se extraen los principios básicos tendientes a generalizarse. Para este autor, las normas de seguridad social "no son inteligibles con claridad ni forman un sistema sin la referencia a las que, al regular el contrato de trabajo, dan la noción de éste, de trabajador, de empresario, de renta de trabajo, etc."¹⁴

De esta manera, es de hacerse notar que existen numerosos criterios en cuanto a la relación que prevalece entre ambas materias, es decir, si la seguridad social depende de la del trabajo, o bien, si ambos se plantean como derechos diversos uno del otro. En lo particular, se puede decir que ambas posiciones son poco flexibles, ya que si bien es cierto que la seguridad social tiene su origen en disposiciones laborales, con el tiempo generó características propias y consecuentemente, su propio campo de estudio.

Así, tenemos que el derecho de la seguridad social encuentra su fundamento constitucional en el artículo 123 de nuestra Carta Magna, el que en su parte conducente señala:

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

A) Entre obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

.....
 XXIX Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y

¹⁴ ALONSO OLEA, Manuel. Op. Cit. pág. 29

bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

B) Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores:

.....
XI.- La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

a) Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales, las enfermedades no profesionales y maternidad, y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.

b) En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la Ley.

c) Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación, gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el periodo de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.

d) Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.

e) Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.

f) Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a estos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construir las, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrara el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos”.

No obstante lo anterior, cabe señalar que para los efectos del presente trabajo, se hablará únicamente del Apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal y consecuentemente de la Ley del Seguro Social, toda vez que dentro de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, no se contempla el procedimiento económico-coactivo de ejecución, como medio para allegarse de las cuotas que en ella se mencionan, así como por el hecho de que los únicos susceptibles de ser sujetos a tal procedimiento son los patrones, situación que no opera en la Ley en mención, toda vez que el Apartado B del numeral citado en primera instancia, prevé la circunstancia de los empleados de la Federación, sin que ésta pueda ser objeto de tal procedimiento motivo de este trabajo.

1.1. b FUENTES

Las fuentes son todos aquellos medios a través de los cuales se manifiesta el derecho, que en este caso es el de la seguridad social y son las que a continuación se enlistan:

FUENTES FORMALES

La ley

El derecho de la seguridad social, en nuestro país encuentra su fundamento jurídico en el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que ha sido transcrito en líneas anteriores, siendo la base que sustenta el orden jurídico-sociales, sus disposiciones son constitutivas de un nuevo derecho social, independiente del derecho público y del derecho privado, cuya finalidad es la protección de los trabajadores e incluso, la reivindicación de los derechos del proletariado.

Pero el artículo antes indicado no resulta la única fuente derivada de la ley del derecho de la seguridad social, ya que en 1960, el artículo 123 fue adicionado con un nuevo apartado, el "B", para regir las relaciones entre Poderes de la Unión, los entonces Territorios Federales, del Gobierno del Distrito Federal y sus Trabajadores, creando un sistema de seguridad exclusivo para los empleados federales y del Distrito Federal, y que en su fracción XI señala que dicho sistema de seguridad social:

- "a) Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales, las enfermedades no profesionales y maternidad, la invalidez, vejez y muerte.
- b) En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho del trabajo por el tiempo que determine la ley.
- c) Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan esfuerzos considerables y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubiere adquirido por la relación de trabajo.

d) Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en proporción que determine la ley.

e) Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda, a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos, créditos baratos y suficientes para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por esos conceptos.

Las aportaciones que se hagan en dichos fondos serán entregadas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimientos conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos.”¹⁵

A su vez, en el año de 1976 se extendió la seguridad social a los elementos que conforman las Fuerzas Armadas, teniendo como fundamento jurídico la fracción XIII del citado apartado “B” del artículo 123 Constitucional, la cual indica que “los militares, marinos y miembros de los cuerpos de seguridad pública, así como el personal de servicio exterior se regirán por sus propias leyes. El Estado proporcionará a los miembros, en el activo de la Fuerza Aérea y Armada, las prestaciones a que se refiere el inciso f) de la fracción XI de este apartado, en los términos similares y a través del organismo encargado de la seguridad social de los componentes de dichas instituciones”.¹⁶

¹⁵ TENA SUCK, Rafael-MORALES SALDARÑA Hugo Italo, Op. Cit. págs. 16-17

¹⁶ Op. Cit. págs. 17

Reglamentos.- Se considera un acto formalmente administrativo que tiene su origen a través de la actuación del Ejecutivo Federal y materialmente legislativo, que establece situaciones jurídicas, generales abstractas e impersonales, con el fin de regular, completar y clarificar las normas de una ley. En el caso de la materia de seguridad social, existen diversos reglamentos, tales como el del artículo 274 de la derogada Ley del Seguro Social, aun aplicable hasta en tanto no se expidan los nuevos reglamentos a la nueva Ley.

Jurisprudencia.- "Es el criterio establecido por los precedentes para la decisión de controversias judiciales.. en base al ...sentido de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de sus Salas y de los Tribunales Colegiados, dictados por cierto número de votos y que se ha repetido sin interrupción durante cierto número de fallos"¹⁷.

La Jurisprudencia de la Suprema Corte se encuentra conformada por 5 ejecutorias, emitidas sin la interrupción de otra emitida en contrario, mientras que la de los tribunales colegiados también exige 5 ejecutorias no interrumpidas por otra en sentido opuesto.

Los Tratados Internacionales.- El artículo 133 de nuestra Constitución General, señala que los Tratados Internacionales celebrados conforme a la misma y con la aprobación del Senado de la República, adquieren también la categoría de Ley suprema.

Dentro de las fuentes formales internacionales, encontramos el Convenio Relativo a la Norma Mínima de la Seguridad Social (OIT convenio número 102, Ginebra, 1952), en el que se considera a la seguridad social como el derecho cuyo reconocimiento y aplicación universales y efectivos, el ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse, al establecer en el que "toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social y a obtener mediante el esfuerzo nacional y la

¹⁷ HAZDRESCU, Luis El Juicio de Amparo Curso General. 5ª Edición. Editorial Trillas México, 1989, pág. 357

cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los derechos económicos, sociales y culturales indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad".¹⁸

Asimismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, establece como meta de todos los individuos el derecho que tiene a "un nivel de vida adecuado que les garantice y asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tienen asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de los medios de subsistencia por circunstancias independientes a su voluntad. La maternidad y la infancia tiene derecho a cuidados y asistencias especiales, todos los niños nacidos en matrimonio y fuera de matrimonio, tiene derecho a igual protección social."¹⁹

La Costumbre.- Es la observación constante y uniforme de una norma de conducta por los integrantes de un grupo, con la certeza de que los actos que se han efectuado son los debidos y correctos y en esa medida tienen fuerza obligatoria.

1.1.c ELEMENTOS

El elemento esencial en que se funda cualquier clase de seguridad social, es el seguro, y la plataforma que sustenta a toda institución de seguros, es la mutualidad. La prima o cuota que se paga forma parte de un fondo común, uno para todos, y al actualizarse el riesgo en la persona o bien de alguno de los asegurados se paga la prestación prevista del fondo común previamente constituido.

¹⁸ TENA SUCK, Rafael-MORALES SALDARÑA, Hugo Italo, Op. Cit. pág. 13

¹⁹ Id-ídem

El seguro es la organización individuos que en su persona o en sus bienes están expuestas a un siniestro común, para hacer frente en forma pecuniaria a las consecuencias de la realización futura, incierta y fortuita de dicho siniestro.

Actualmente, las formas predominantes del seguro, son la comercial y la social. En la primera el asegurador es una empresa mercantil, cuya actividad ordinaria es la celebración del contrato de seguro. En el segundo caso, es una institución de carácter público quien realiza la función de asegurar por mandato de ley y sin celebración de contratos, aunque esto no es lo único pues sólo en algunos casos y respecto de determinadas personas o grupos, se faculta el hacerlo mediante un contrato. En el seguro social se impone al asegurado la función de impartir seguridad vital, organizarla y convertirse en una de las fuentes financieras del seguro.

El seguro social vigente, se fue introduciendo en nuestro país gradualmente por medio de actos estudiados y meditados, siendo los mismos emitidos por el Presidente de la República.

De esta forma "el día 15 de enero de 1943, se promulgó la Ley del Seguro Social, inició implantándose en el Distrito Federal el 1º de enero de 1944, con la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social".²⁰

El Instituto Mexicano del Seguro Social, quedó integrado por una Asamblea General, compuesta por treinta miembros, nombrados por las organizaciones patronales y obreras, así como por el Estado, diez por cada sector, también se encuentra integrado por un Consejo Técnico, compuesto de doce miembros designados por la Asamblea y por el Director General del Instituto, por la Comisión de Vigilancia y por un Director General el cual es nombrado por el Presidente de la República.

²⁰ DELGADO MOYA, Rubén, Op. Cit. págs. 136-137

Es un organismo descentralizado, entidad con patrimonio y personalidad propia, con actos encomendados según la propia Ley, al titular del Ejecutivo Federal, lo que evidencia la intervención estatal y por consecuencia, favorece la correcta aplicación del derecho de la seguridad social.²¹

Es el principal instrumento de la seguridad social pues busca amparar y proteger a todos los sectores de nuestra sociedad y no sólo a los que prestan un servicio personal subordinado a cambio de un salario.²²

Originalmente, los sujetos del seguro eran tanto patrones como trabajadores, es decir, aquellas personas que se encontraban relacionadas por un contrato de trabajo, pero en la actualidad el régimen de la seguridad social ha extendido sus beneficios a todos los habitantes del país, beneficiando con ello a un número cada vez mayor de personas, entendiendo el seguro social como un derecho y no sólo como institución, siendo beneficiados todos aquellos que lo deseen, y aún los que lo tienen sin que intervenga directamente su voluntad, como es el caso de los menores de edad.

1.2 DERECHO FISCAL

Previo a tratar de definir el derecho fiscal, es necesario determinar cuál es el contenido de la materia en estudio. Así, la materia fiscal abarca todo lo relacionado a los ingresos del Estado, provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre éste y los particulares en su calidad de contribuyentes. Al respecto, el Máximo Tribunal ha definido a lo fiscal de la siguiente forma:

²¹ Op. Cit. pág. 138

²² TENA SUCK, Rafael-MORALÉN SALDARRA, Hugo Italo. Op. Cit. pág. 13

FISCAL.- Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco, y fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.

Amparo en Revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 mayo de 1934. 5 Votos. Ponente: José López Lira.

De esta forma se puede definir a la materia fiscal como los ingresos del Estado producto de las contribuciones.

Ahora bien, para definir lo que es el derecho fiscal, tenemos que el maestro De la Garza, afirma que "es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, es decir, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las relaciones jurídicas entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".²³

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato, lo define como "el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".²⁴

²³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal 2ª Ed. Editorial Harla. México, 1988. Pág. 12

²⁴ Op. Cit. pág. 13

Para Sánchez Piña, “el derecho fiscal es el conjunto de normas que regulan la actividad de la administración pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los impuestos y de su tutela”.²⁵

Para Giuliani Fonrouge, “el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho fiscal financiero que se propone estudiar al aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones, como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos”.²⁶

Sánchez León cita por su parte, a diversos autores como a Fernando Sáinz de Bujanda, quien lo define como la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos, que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.

Asimismo, cita a Pugliese, el cual considera que “el derecho financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos necesarios al Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos; ...agregando que ... Giannini, define al derecho financiero como el conjunto de las normas que regulan la obtención, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”.²⁷

²⁵ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. 5ª Ed. Editorial Pac. S.A. de C.V., pag. 26

²⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. 2ª de. ampliada y Actualizada. Editorial De Palma. Argentina, 1979. Pág. 37

²⁷ SANCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 5ª Ed. corregida y aumentada. Cárdenas Ditor y Distribuidor. México, 1980. Pág.25

Por su parte, Gregorio Sánchez León, nos señala que a su consideración el derecho financiero público “es una rama del derecho público y a su vez, del derecho administrativo, y es el conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención, administración, inversión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos, para el cumplimiento de sus funciones” y de los servicios públicos que deben realizar, aseguran también la gestión financiera encargada de regular la economía pública y nacional, y por lo mismo reglamentan las relaciones de carácter financiero entre Estados soberanos y entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él.²⁸

Nosotros diremos que el derecho fiscal o tributario se constituye como el conjunto de normas jurídicas encargadas de regular todos aquellos aspectos relativos a aquellos medios económicos necesarios para el Estado y los organismos públicos, el cumplimiento de sus funciones como órgano rector de su actuación financiera, así como la regulación de las relaciones que se presenten entre las diferentes entidades federativas, así como la relación de los particulares con ésta y con la Federación.

FUENTES FORMALES DEL DERECHO FINANCIERO

Para Sánchez Piña, “las fuentes del derecho son aquellas formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero. Las fuentes del derecho financiero son las que se enlistan a continuación:

- a) La Ley
- b) Decreto Ley
- c) El Reglamento
- d) Las Circulares
- e) La Jurisprudencia

²⁸ Op. Cit. pág. 26

- f) Los Tratados Internacionales
- g) Los principio generales del derecho

a) La Ley

La Ley constituye el acto emanado del poder legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, siendo la fuente más importante del derecho fiscal.

Para la creación de leyes para el Distrito Federal y las obligatorias para toda la República, intervienen el poder legislativo Federal, representado por el Congreso de la Unión y el Poder Ejecutivo, cuyo ejercicio lo hace el Presidente de la República, pudiendo intervenir en algunos casos las legislaturas de los Estados o Congresos Locales, tratándose de reformas a la Constitución Federal, siendo las fases del proceso legislativo: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia".²⁹

La ley es una norma de conducta dictada por el Poder Legislativo, de carácter general, abstracta y obligatoria, sancionada por la fuerza y pueden ser leyes federales o locales. Las primeras son reglamentarias de los preceptos constitucionales y obligan a su cumplimiento en todo el territorio de la República, son creadas por el Congreso de la Unión, mientras que las ordinarias o locales no emanan directamente de los preceptos constitucionales y sólo tienen vigencia en al entidad federativa para la cual fueron elaboradas.

b) Decreto Ley.

El decreto resulta ser la determinación de un órgano del Estado que crea situaciones jurídicas concretas o individuales y requiere de la formalidad de la publicación a fin de darlo a conocer a aquellos sujetos a los que fue dirigido.

²⁹ SANCHEZ PARRA, José de Jesús. Nociones de derecho fiscal. 5ª Edición. México, 1991. pág. 18

El Decreto Ley se origina cuando la propia constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de la intervención del Congreso.

c) El Reglamento.

Es un acto formalmente administrativo que tiene su origen en el Presidente de la República y materialmente legislativo en razón de crear situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales a fin de complementar y desarrollar con más precisión las normas de una ley.

d) Las Circulares

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en el ámbito administrativo dando indicaciones a los subordinados respecto del régimen interior de las oficinas o bien para aclarar a éstos últimos el sentido de disposiciones ya existentes.

e) La jurisprudencia

Se constituye con el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales y es el producto de la actividad de los órganos jurisdiccionales y puede ser establecida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados y en particular, por el Tribunal Fiscal de la Federación, formándose la de la primera por 5 resoluciones dictada en el mismo sentido, en 5 casos semejantes y sin que se haya dictado una en contrario en dicho lapso.

f) La Costumbre

Es la observación constante y uniforme de una regla de conducta efectuada por los miembros de una comunidad social con la certeza de obedecer a una necesidad jurídica. Se conforma con dos elementos a saber:

1.- La repetición constante de actos similares en una sociedad específica, en un determinado periodo de tiempo, y

2.- La convicción del grupo de personas en específico de que lo que se ha estado haciendo es lo debido y por consecuencia, tiene fuerza obligatoria.

g) Los Tratados Internacionales

En el artículo 133 Constitucional se establece que los tratados internacionales acordados a la misma y aprobados por el Senado de la República, poseen también el carácter de ley suprema.

h) Los Principios Generales del Derecho

Son el sustento de un sistema jurídico determinado, los lineamientos de las leyes existentes, mismos que resultan aplicables a todas las ramas del derecho".³⁰

1.3 CREDITO FISCAL.

El crédito fiscal está constituido por la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, cualquiera que sea su origen, y cuya finalidad "es la de sostener al propio ente público y lograr el cumplimiento de la satisfacción de las necesidades de la colectividad. Es el derecho determinado del Estado a recibir de una persona, alguna cosa, comúnmente dinero".³¹

³⁰ Op. Cit. págs. 17-23

³¹ SANCHEZ LEON, Gregorio. Op. Cit. pag. 39

En otras palabras, el crédito fiscal se conforma como la cantidad generalmente de dinero que el Estado, por derecho recibe de los contribuyentes, cantidades de dinero, en la mayoría de los casos, encaminadas a cubrir las necesidades comunes.

Para que pueda conformarse el crédito fiscal como tal, es requisito que el sujeto pasivo de dicha relación, efectúe un acto real, o incurra en una omisión comprendidas dentro del supuesto legal, asimismo es necesario que la autoridad "demuestre que encontró un hecho gravado o imponible conforme a una disposición fiscal que le sea aplicable con exactitud".³²

Esto significa que, para que pueda surgir a la vida legal el crédito fiscal, es menester que el sujeto pasivo o contribuyente cometa la omisión o actos previstos por la ley y que la propia autoridad pruebe la existencia del hecho imponible.

En ocasiones, un crédito fiscal puede surgir por la realización de un sólo acto, pero en otros, se requiere que la autoridad esté en aptitud de declarar que existe crédito fiscal, hasta que compruebe la existencia de una serie de hechos, indispensables para determinar tanto el nacimiento como la liquidación del crédito fiscal.

Para que un crédito adquiera la calidad de fiscal, es necesario que el sujeto activo sea el Estado, sin considerar la calidad o circunstancias del deudor, es decir, lo que da carácter fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el Poder Público.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 4º establece que son créditos fiscales aquellos que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus

³² MARTÍNEZ LOBOS, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4ª Ed. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., pág. 112

accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Ahora bien, no es suficiente el nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, debido a que con la realización del acto contemplado por la ley, se puede decir que una obligación en abstracto ha nacido, quien es el sujeto obligado, y aun así falta efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. Este acto de precisar el monto se conoce como determinación o accertamento como lo han definido los italianos a manera de precisar la acción de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal. El procedimiento de determinación se integra por un lado, con el conjunto de actos dirigidos a constatar el hecho generador, mediante el cual se comprueba que el supuesto contenido en el hecho imponible se ha realizado y por el otro, se efectúa la calificación de los elementos de las contribuciones, se precisa el objeto, los sujetos, la base, tasa o tarifa y se ejecuta la operación aritmética que conduce a la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

Es oportuno aclarar la diferencia entre una obligación fiscal y un crédito fiscal ya que la primera "nace con la realización del hecho generador y el segundo lo hace con el acto de determinación".³³

Sin embargo, existen otros autores, como Adolfo García Siller, que sostienen que no se pueden considerar a las aportaciones de seguridad social como contribuciones especiales o parafiscales, debido a que "son categorías teóricas de tributos", es decir, se encuentran dentro de la doctrina, más no tienen una aplicación dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos.

³³ DIEGADILLO GUTIERREZ, Luis. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. 2ª Ed. Reimpresión. México, 1191, págs. 107-109

En resumen, se puede decir que la clasificación de las contribuciones de seguridad social, es un tema en el cual los autores presentan opiniones encontradas, pues mientras unos sostienen que lo correcto es denominarlas como parafiscales o paratributarias, otros autores sostienen que no es posible ubicarlas en tal categoría. Se podría concluir que lo ideal es considerar este tipo de términos únicamente para fines didácticos y tener a las de seguridad social sólo como contribuciones especiales, dado que no pueden englobarse dentro de las tradicionales clasificaciones.

Ahora bien, las aportaciones de seguridad social son definidas por el Código Fiscal de la Federación, como aquellas establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado, y cuando sean organismos descentralizados los que proporcionan la seguridad sociales, las contribuciones tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social, con lo que se tiene como cierta la dualidad de funciones de tales organismos, pues mientras que por un lado proporcionan los servicios propiamente dichos de la seguridad social, por otro adquieren la calidad de organismo fiscal autónomo con características de autoridad en la administración de tales aportaciones.

En relación con las aportaciones de los particulares al Instituto, existen dos tipos de obligados cuyas situaciones jurídicas son distintas: los trabajadores, en cuyo beneficio se establece la seguridad social por un lado, y por otro, los patrones o personas que a éstos se asimilan. Así, al estudiar la situación jurídica del trabajador, se observa que en todos los casos, por el pago de sus cuotas, este tiene derecho a prestaciones, con la única condición de que haya transcurrido el plazo de espera que la ley establezca según el caso, y por ende, se puede decir que las cuotas obrero-patronales siempre tienen el carácter de fiscales, cualquiera que sea la rama del seguro que comprenda el riesgo realizado.

1.4. EL INTERES FISCAL

El interés fiscal se le denomina a aquella cantidad que le es debida al fisco federal por los contribuyentes, al incumplir éstos con sus obligaciones, pudiéndose incluir dentro del mismo tanto el monto principal, como a las cantidades que se generen con motivo de los recargos y actualizaciones.

En ocasiones, la autoridad requiere que, para que el deudor pueda hacer valer un recurso administrativo, es necesario garantizar el interés fiscal en la forma y términos que establece el Código Fiscal de la Federación, tema que será abordado en líneas posteriores.

1.5 OBLIGACION FISCAL

Morgan la define como el "vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".³⁴

Asimismo, de la Garza sostiene que al materializarse lo contemplado en el presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, encontrándose dos elementos, a saber: un acreedor y un deudor, y en medio de ellos un contenido que no es sino la prestación del tributo. Indica que esta situación reviste la característica de ser una relación tributaria sustantiva, y otras de carácter accesorias o independientes.

Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la

³⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op Cit. pág. 108

prestación de dar, cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie".³⁵

Las características de la obligación fiscal son:

- a) Encuentra su fuente en la ley
- b) El acreedor o sujeto activo es siempre el Estado.
- c) El objeto es único y consiste siempre en dar.
- d) Siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.
- e) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.
- f) No se rigen por estipulaciones contractuales, nacen de las leyes tributarias fundadas en el interés público de que el Estado cuente oportunamente con los recursos económicos necesarios para cubrir sus gastos.
- g) Tiene características específicas que permiten calificarla de autónoma.
- h) Es una obligación de derecho público.
- i) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación ya sean deudores directos y que estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación en dinero o en especie.³⁶

Por su parte, Giuliani Fonrouge, opina que "el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos, o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar"³⁷.

³⁵ Op. Cit. pág. 110

³⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. págs. 110-111

³⁷ FONROUGE GIULIANI, Carlos M. Op. Cit. pág. 371

ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Los elementos que conforman la obligación tributaria son: objeto, sujetos, base y tasa.

Objeto.- El objeto representa la finalidad, es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley indica como suceso generador del crédito fiscal. En consecuencia, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Sujetos.- Comprenden a las personas que son consideradas obligadas al pago de los créditos, y están relacionadas en un vínculo jurídico creado por la obligación fiscal del orden personal que se establece entre un sujeto activo, que es el Estado, o sus delegaciones autorizadas por la Ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma.

Dentro de la relación a que se ha hecho mención existen dos clases de sujetos, a saber:

- a) **Sujeto activo.-** Es el Estado, en virtud de que la obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder público.
- b) **Sujetos pasivos.** El sujeto del tributo, por lo general, es decir el contribuyente, es el sujeto de la obligación, pero sólo en casos particulares, la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación o personas distintas del contribuyente y

por ello, se suman a éste o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirle íntegramente.

La obligación fiscal como hemos visto, no resulta exigible en forma inmediata, sino que requiere el convertirse en crédito fiscal, transformación que tiene lugar por conducto de un procedimiento que se llama determinación, el cual permite establecer el monto de dicha obligación sustantiva.

Resumiendo, la obligación fiscal puede definirse como "aquél vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, la característica de ser una obligación de dar sumas de dinero, con su único origen en la ley y que nace al producirse la situación del hecho y puede calificarse como autónoma por presentar caracteres específicos los cuales la hacen distinta tanto de las obligaciones del derecho privado como de las instituciones de derecho público"³⁸

De esta forma, la obligación fiscal es aquella relación suscitada, por una parte, entre el Estado o sujeto activo, y el contribuyente o sujeto pasivo, por la otra, al momento de producirse el hecho imponible y mediante la cual el primero exige al segundo una suma determinada de dinero y ocasionalmente, en especie.

1.6 LIQUIDACIONES

Como hemos visto, en México la seguridad social, se encuentra a cargo entre otras instituciones, del Instituto Mexicano del Seguro Social, al cual la Ley del Seguro Social le ha otorgado el carácter de organismo fiscal autónomo, mismo que para allegarse de los recursos financieros necesarios, que le permitan alcanzar los objetivos para los cuales fue

³⁸ FOURCROQUE, Giuliano, Op. Cit. págs. 381-382

creado, la propia Ley establece entre otros medios, el cobro de diversas cuotas a cargo tanto de patrones como de trabajadores, o para el caso de que el primero no cumpla con su obligación de enterarlas como retenedor de dichas cuotas, el propio Instituto le fincará el capital constitutivo respectivo.

A continuación se explicará en términos generales el origen y forma de calcular las cuotas.

CUOTAS

Para estar en aptitud de exigir el pago, el Instituto debe contar con los apoyos legales derivados de su propia naturaleza. Algunos autores le atribuyen el carácter de fiscal, lo que obligaría a fundamentarlas en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el cual indica la obligación de los mexicanos a contribuir para el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, en la forma proporcional y equitativa que determinen las leyes.

De esta forma, para cubrir los presupuestos, la población contribuye mediante el pago de impuestos, productos, derechos, aprovechamientos y cuotas que atiendan los gastos públicos de los tres niveles de la administración, y la cuota del seguro social debe contemplarse desde los siguientes ángulos:

- a) Determinar si las prestaciones del seguro social forman parte del gasto público.
- b) Establecer si el Instituto lleva a cabo actos enmarcados en la esfera de la administración pública.
- c) Precisar la correspondencia al ámbito federal, estatal o municipal.

Al gasto público se le entiende como aquel que afecta el interés general. El Seguro Social cubre las contingencias y proporciona los servicios de cada régimen en particular

mediante prestaciones en especie y en dinero, en la forma y condiciones previstas por la Ley, y sus Reglamentos, vigentes hasta en tanto no sean expedidos los nuevos. El Instituto está facultado tanto para recaudar las cuotas y percibir los demás recursos que para satisfacer las prestaciones establecidas en la Ley. Los recursos del Instituto se integran primero, con las cuotas a cargo de los patrones, trabajadores y demás sujetos señalados en la Ley, y en segundo término con la contribución del Estado, sin embargo, puede decirse que la cuota no es una contribución en términos de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna y que mediante su pago no se cubren servicios públicos sino contraprestaciones.

Por el contrario, en opinión del Maestro Briseño Ruiz, la obligatoriedad de las cuotas proviene de la fracción XXIX del Apartado A del artículo 123 Constitucional, de la voluntad de los asegurados cuando queda a su potestad la incorporación al Seguro Social, así como de la naturaleza que tiene como contraprestación que se otorga a la población derechohabiente.³⁹

A las aportaciones de seguridad también se les ha denominado contribuciones de origen gremial o profesional, y el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, fracción II, define a las aportaciones de seguridad social como aquellas contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

De esta forma, se comprenden dentro del concepto antes citado, las cuotas obrero-patronales, los recargos, y capitales constitutivos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social y a los cuales el artículo antes citado les da el carácter de contribuciones.

³⁹ BRISEÑO RUIZ ALBERTO. Op. Cit. pág. 117

Sánchez León las define como "las contribuciones que establece la Ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, en compensación por los servicios de seguridad social que reciben los sujetos beneficiados por aseguramiento, de parte de los organismo paraestatales que los otorgan".⁴⁰

La base gravable para determinar las cuotas en materia de seguridad social, se constituye con el monto del salario, debiendo considerarse como salario diario integral, lo contenido en los artículos 27 y 33 de la Ley del Seguro Social la cual entró en vigor el 1º de julio de 1997 , y por consiguiente, la base para la determinación de cuotas. El primero de los numerales antes citados dispone que para los efectos de la ley, 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. El artículo 28 señala por otra parte, que los asegurados quedarán inscritos con el salario base de cotización que perciban en el momento de su afiliación, estableciéndose como límite superior el equivalente a 25 veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal y como límite inferior el salario mínimo del área geográfica respectiva.⁴¹

Del concepto de salario integral, se excluyen, conforme al mencionado artículo 27, lo siguiente:

- I.- Los instrumentos de trabajo tales como herramientas, ropa, y otros similares:
- II.- El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará el salario, tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical;

⁴⁰ SANCHEZ LEON, Gregorio. Op. Cit. págs. 103-104

⁴¹ Op. Cit. pág. 113

- III.- Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;
- IV.- Las aportaciones al Instituto al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y las participaciones en las utilidades de la empresa;
- V.- La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a trabajadores, se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando representen cada una de ellas , como mínimo, el 20% del salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal;
- VI.- Las despidos en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el 40% del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal;
- VII.- Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de estos conceptos no rebase el 10% del salario base de cotización;
- VIII.- Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro; y
- IX.- El tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la Ley Federal del Trabajo”.

Ahora bien, para el efecto de determinar el salario diario base de cotización de los trabajadores, el artículo 30 de la Ley de la Materia señala lo siguiente:

“I.- Cuando además de los elementos fijos del salario el trabajador percibiera regularmente otras retribuciones periódicas de cuantía previamente conocida, éstas se sumarán a dichos elementos fijos;

II.- Si por la naturaleza del trabajo el salario se integra con elementos variables que no pueden ser previamente conocidos, se sumarán los ingresos totales percibidos durante el mes inmediato anterior y se dividirán entre el número de días de salario devengado. Si se trata de un trabajador de nuevo ingreso, se tomará el salario probable que le corresponda en dicho periodo; y

III.- En los casos en que el salario de un trabajador se integre con elementos fijos y variables, se considerará de carácter mixto, por lo que, para los efectos de cotización, se sumará a los elementos fijos el promedio obtenido de los variables en términos de lo que se establece en la fracción anterior”.

Para el caso de que se tengan que efectuar cambios del salario diario base de cotización, se tendrán que enterar al Instituto Mexicano del Seguro Social para los efectos de las nuevas cotizaciones y prestaciones en dinero a favor de los asegurados. El artículo 34 de la Ley que nos ocupa establece los plazos en que se deben enterar dichos cambios.

La Fracción I, establece que: “en los casos previstos en la fracción I del artículo antes mencionado el patrón estará obligado a presentar los avisos de modificación de salario base de cotización dentro de un plazo máximo de 5 días hábiles;

II.- En los casos previstos en la fracción II del artículo 30, si se modifican los patrones estarán obligados a comunicar al Instituto dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente, si las modificaciones del salario promedio obtenido en el mes anterior; y

III.- En los casos previstos en la fracción III del numeral en cuestión, si se modifican los elementos fijos del salario, el patrón deberá presentar el aviso de modificación dentro de los 5 días hábiles siguientes de la fecha en que cambie el salario. Si al concluir el mes respectivo, hubo modificación de los elementos variables que se integran al salario, el patrón presentará al Instituto el aviso de modificación dentro de los 15 días naturales del mes inmediato siguiente.

El salario diario se determinará, dividiendo el importe total de los ingresos variables obtenidos en el mes anterior entre el número de días de salario devengado y sumando su resultado a los elementos fijos del salario diario.

En el caso de que la modificación se origine por revisión del contrato colectivo, se tendrá que comunicar al Instituto dentro de los 30 días naturales siguientes a su otorgamiento”.

De lo anterior, se desprende la importancia del estudio del salario base de cotización, en razón de que se toma como referencia para determinar las cuotas obrero patronales, así como los capitales constitutivos y el consiguiente procedimiento administrativo de ejecución.

Por su parte, el artículo 31 de la Ley en comento establece las reglas de ajuste de la cotización mensual respecto de las ausencias del trabajador a sus labores.

El pago de las cuotas será mensual, tal y como lo prescribe el artículo 39 de la vigente Ley y su pago deberá efectuarse por mes vencido a más tardar los días 17 del mes inmediato siguiente.

Ahora bien, cabe mencionar que existen los siguientes tipos de cuotas:

- a) Cuotas obrero-patronales
- b) Cuotas patronales.

A continuación, realizaremos un breve análisis de cada una de ellas:

1.6.a. CUOTAS PATRONALES

Por lo que respecta a este tipo de cuotas, tenemos que éstas se presentan únicamente en el caso de que el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo, en cuyo caso, el patrón tendrá la obligación de cubrir integralmente la señalada para los operarios tal y como se establece en el artículo 36 de la Ley del Seguro Social.

Sin embargo, cabe aclarar que el Ordenamiento Legal citado no hace una distinción en cuanto a que si se refiere únicamente al salario mínimo general, o si se puede incluir en este caso los salarios mínimos profesionales, y si la Ley no hace distinción, no se tiene por que hacer, no obstante, la tendencia general es que los patrones solamente paguen la totalidad de las cuotas por los salarios mínimos generales.

En cuanto a la rama de riesgos de trabajo, según el artículo 71 de la Ley de la Materia, las cuotas son cubiertas por el patrón y se determinarán en relación con la cuantía del salario base de cotización, y con los riesgos inherentes de la negociación de que se trate en los términos que establezca el reglamento respectivo. De esta forma, el patrón queda liberado de las obligaciones que establece a su cargo la Ley Federal del Trabajo en ese aspecto, tal y como se señala en el artículo 53 de la Ley del Seguro Social, y así, el patrón recibe la prestación consistente en la cobertura de dichos riesgos, en virtud de que se trata de un seguro, tal como se establece en el diverso numeral 75 del Ordenamiento legal citado en último término, y por ende, la cuota patronal en esta rama tiene carácter de crédito fiscal.

De esta forma podemos observar, que el patrón, sólo tiene obligación de cubrir el monto de tal de las cuotas en dos casos, el primero cuando el trabajador tiene como cuota diaria el salario mínimo y segundo en el ramo de riesgos de trabajo.

1.6.b CUOTAS OBRERO PATRONALES

Las cuotas obrero patronales tienen el carácter de créditos fiscales, naturaleza que les ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Cuando tuvo lugar la publicación de la Ley del Seguro Social el 19 de enero de 1943, misma que estuvo en vigor hasta el 1º de abril de 1973, en su artículo 135 se

establecía que “el título donde consta la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de ejecutivo”. Sin embargo, esta disposición resultó ineficaz para el funcionamiento del régimen obligatorio y proseguir con los objetivos del Instituto, debido a que tenían que iniciar juicios ante los tribunales civiles como cualquier otro particular.⁴²

Ante tal situación, el Ejecutivo Federal, en uso de las facultades extraordinarias otorgadas por el H. Congreso de la Unión el 1º de junio de 1942, reformó la disposición antes mencionada el 24 de noviembre de 1944, para quedar redactada de la siguiente forma: “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”.

De esta forma, se inició una discusión que aún no ha concluido, respecto de conocer la verdadera naturaleza de las cuotas obrero-patronales. Ahora bien, la discusión que se ha generado entre diversos autores, estriba en el hecho de encontrar el fundamento constitucional que les da origen, ya que algunos de ellos sostienen que su fundamento no lo encuentran en la fracción IV del numeral 31 Constitucional, sino en el diverso artículo 123 del mismo cuerpo legal. Sin embargo, al efectuar un análisis del citado precepto se observa claramente que no contiene el cuerpo de su texto, alguna disposición en materia fiscal. Otros autores, sostienen que su fundamento se encuentra dentro de lo previsto por la fracción y artículo citados primeramente de nuestra Carta Magna, Huy Dalton y Flores Zavala consideran a las cuotas del Seguro Social como un impuesto, 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”.⁴³

⁴² MORENO PADILLA, Javier Régimen Jurídico del Seguro Social, pág. 25

⁴³ Op. Cit. pág. 61

Para que se pueda considerar a las aportaciones de seguridad social como una contribución, es necesario que se vean las principales características de estos tributos, que son las de ser una prestación 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 debe sostener los gastos públicos.

El autor Javier Moreno Padilla, considera como un error el hecho de que las cuotas obrero-patronales no sean consideradas como créditos fiscales, pues para él si tiene tal carácter y por consecuencia, su fundamento, se desprende del artículo 31 Constitucional fracción IV, en la que se señala la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos en la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Ahora bien, las contribuciones de seguridad social no pueden ser clasificadas dentro de las categorías convencionales de contribuciones de carácter fiscal, debido a que tienen diferentes características, como lo es el hecho de ser prestaciones obligatorias, no son figuras tradicionales, están establecidas a favor de organismos públicos descentralizados y no importa que estén o no previstos en el presupuesto de egresos. Así, Francisco de la Garza considera que "las contribuciones de seguridad al no tener las características de los otros tipos, se pueden considerar como contribuciones parafiscales o paratributarias".⁴⁴

Así las cosas, tenemos que las cuotas obrero-patronales presentan la dificultad de su clasificación, en el sentido de considerarlas o no como una contribución a lo que únicamente agregaremos que convenimos en el hecho de que no puede ser tomado como tal y en un sentido estricto, sino que para los efectos de que los sujetos obligados

⁴⁴ C)». Cit. pág. 65

cumplieran con el deber de enterarlos al Instituto, el legislador le dio el carácter de fiscal y así facilitar su exigibilidad.

Las cuotas obrero-patronales, se dan en las siguientes ramas:

a) Rama de Enfermedades y maternidad, la cual comprende a su vez dos tipos de seguros o tipos de riesgo, en razón de que la maternidad no puede catalogarse propiamente como una enfermedad, sino como una especie de estado patológico natural y si la Ley incluye ambos seguros en un sola rama es debido a que se cubren con una misma cuota. Dicha cuota según lo establece el artículo 105 de la nueva Ley del Seguro Social está encaminada a cubrir las prestaciones en especie y los gastos administrativos del seguro en cuestión, obteniéndose de las aportaciones que están obligados a cubrir los patrones y los trabajadores y demás sujetos obligados así como de la contribución que corresponda al Estado. Por su parte, la fracción I del artículo 106 de la Ley en mención, indica que por cada asegurado se pagará mensualmente una cuota diaria patronal equivalente al 13.9 % de un salario mínimo general para el Distrito Federal, señalándose en la fracción II del mismo numeral que en el caso de los asegurados cuyo salario base de cotización sea mayor a 3 veces el salario mínimo general diario para el Distrito Federal, se cubrirá además de la cuota anterior mencionada, una cuota patronal adicional equivalente al 6% de la cantidad que resulte de la diferencia entre el salario base de cotización y 3 veces el salario mínimo citado.

El artículo 107 establece que las prestaciones en dinero de dicho seguro, serán financiadas con una cuota del 1% sobre el salario base de cotización, correspondiendo a los patrones el 70% de dicha cuota.

b) Por lo que hace a la rama de invalidez y vida, tenemos que el artículo 146 de la vigente Ley del Seguro Social, indica que los recursos necesarios para este Ramo de Seguro, se obtendrá de las cuotas que están obligados a cumplir los patrones, los trabajadores y

demás sujetos obligados, así como de las contribuciones que corresponda al Estado, correspondiendo a los patrones y a los trabajadores, cubrir el 1.75% y 0.625% sobre el salario base de cotización, respectivamente, tal y como se establece en el diverso 147 del Ordenamiento en cita.

Por lo que respecta al Ramo de Seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, tenemos que las cuotas serán cubiertas según lo que indica el artículo 168 de la Ley en comento de la siguiente manera:

I.- En el ramo de retiro, a los patrones les corresponde cubrir el importe equivalente al 2% del salario base de cotización del trabajador;

II.- En los ramos de cesantía en edad avanzada y vejez, a los patrones y a los trabajadores les corresponde el 3.150 % y 1.125 % sobre el salario base de cotización, respectivamente, correspondiendo también participación al Estado”.⁴⁵

En ese sentido, se puede notar que las ramas en las que se presentan las cuotas obrero-patronales son las de enfermedades y maternidad, de invalidez y vida y del seguro de retiro, señalándose los porcentajes que corresponden en cada una de ellas a los patrones, trabajadores e incluso al propio Estado.

1.6.b CAPITALES CONSTITUTIVOS

Frecuentemente se tiende a confundir el concepto de capital constitutivo con el de crédito fiscal, que lleva esa misma denominación, sin embargo, Javier Moreno Padilla en su obra “Régimen Fiscal de la Seguridad Social”, establece que el primero “lo constituye

⁴⁵ BAEZ MARTINEZ, Roberto. Op. Cit. pág. 116

la suma de dinero que requiere cualquier institución aseguradora para que pueda proporcionar con los dividendos que esa cantidad la rinda, una pensión a sus derechohabientes; en tanto que el crédito por capital constitutivo se establece de acuerdo con el artículo 84 de la Ley del Seguro Social, exigiendo a los patrones que han sido omisos en el cumplimiento de la Ley, la suma de dinero cuyos réditos sirven para que el Instituto cubra, en los casos concretos de la omisión, las pensiones y prestaciones a que legalmente haya lugar”.⁴⁶

Los capitales constitutivos se pueden definir como “aquella cantidad que actuarialmente ha sido calculada a fin de que el Instituto Mexicano del Seguro Social se encuentre en aptitud de cubrir las pensiones establecidas en La Ley de la materia”.⁴⁷

El Doctor Roberto Báez Martínez, expresa que a su juicio “el capital constitutivo, es confundido con el crédito fiscal, el que tiene esa misma denominación. En el primer caso consiste en la suma de dinero que requiere la institución en comento a fin de encontrarse en aptitud de ofrecer con los dividendos que dicha cantidad le rinda, una pensión a sus derecho-habientes, y el segundo, consiste en un crédito por capital constitutivo, se establece para exigir a los patrones que han sido omisos en el cumplimiento de la Ley, la cantidad de dinero cuyos intereses se utilizan para que el propio Instituto cubra en los casos específicos de la omisión, las pensiones y prestaciones de Ley”.⁴⁸

Asimismo, agrega que Juan Antonio Andrade, en su tesis profesional, define al capital constitutivo como la cantidad de dinero necesario, desde el punto de vista actuarial, para garantizar el pago de su renta a un pensionado y al fallecimiento de éste, a los derechohabientes legales.

⁴⁶ Op. Cit. pág. 2119

⁴⁷ *Ibidem*

⁴⁸ *Ibidem*

Dicha definición cuenta, así, con elementos tales como: una necesidad de una suma determinada de dinero que invertida de acuerdo con las disposiciones legales produzca otra que será destinada al pensionado; de un cálculo de esa suma, conforme la técnica actuarial, esto es, "considerando la probabilidad de supervivencia en el goce de la pensión las tasas de reactividad o rehabilitación de los pensionados por invalidez, derivada de un siniestro de tipo profesional, las tasas de nuevas nupcias tratándose de la pensión de viudez y por último, la aplicación del factor de descuento a la tasa anual efectiva del 5 %; de una garantía de goce permanente de la pensión a los beneficiarios de la misma, así como el impedimento de darle a dicho capital diversos usos".⁶⁹

De esta forma, se puede definir al capital constitucional como la cantidad de dinero previamente determinada con el propósito de que el Instituto Mexicano del Seguro Social cuente con los recursos suficientes para cubrir las prestaciones de ley a sus derechohabientes.

CONSTITUCIÓN Y LEGALIDAD DE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS.

En sus inicios, la Ley del Seguro Social regulaba dicho tipo de créditos, tal y como se podía apreciar de la lectura del artículo 48, señalándose posteriormente en el Reglamento de Organización Interna del Instituto Mexicano del Seguro Social, de 15 de octubre de 1947, que el Departamento Actuarial fijaría los capitales constitutivos que correspondieran. Como sea, en ambos instrumentos el organismo fincaba adeudos a los patrones que no aseguraban a sus trabajadores y estos sufrían un siniestro ocasionado por su trabajo. El 3 de febrero de 1947, se reformó el citado artículo 48 para aclarar algunos detalles del texto original.

⁶⁹ Ibídem, pág. 119

De esta forma, la nueva Ley del Seguro Social, señala en su artículo 39, segundo párrafo, que los capitales constitutivos tienen el carácter de definitivos al momento de notificarse y deben pagarse al Instituto dentro de los quince días hábiles siguientes. Asimismo, en el artículo 40 del mismo ordenamiento, se señala que cuando no se enteren las cuotas o los capitales constitutivos dentro del plazo establecido en las disposiciones respectivas, el patrón cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieran exigibles la actualización y los recargos correspondientes en los términos del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

En el caso de que el patrón o sujeto obligado no cubra oportunamente el importe de las cuotas obrero patronales o lo haga en forma incorrecta, el Instituto podrá determinarlas y fijarlas en cantidad líquida, con base en los datos con que cuente o con apoyo en los hechos que conozca, ello con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal o bien a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales.

El Instituto a solicitud de los patrones podrá conceder prórroga para el pago de los créditos derivados de cuotas, actualización de capitales constitutivos y recargos.

A su vez el artículo 54 de la nueva Ley indica que si el patrón hubiera manifestado un salario inferior al real, el Instituto pagará al asegurado el subsidio o la pensión a que se refiere este capítulo, de acuerdo con el salario en el que estuviese inscrito, sin perjuicio de que el comprobarse su salario real, el Instituto la cubra, con base en este la pensión o el subsidio.

En estos casos, el patrón deberá pagar los capitales constitutivos que correspondan a las diferencias que resulten, incluyendo el cinco por ciento por gastos de administración sobre el importe de dicho capital, como parte integrante del mismo.

A su vez, el artículo 77 de la vigente Ley establece que aquel patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciera, deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley, sin perjuicio de que el Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar.

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

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

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

Por su parte el artículo 78 siguiente, indica que los patrones que cubrieren los capitales constitutivos determinados por el Instituto en los casos previstos por el artículo anterior, quedarán liberados en los términos de esta ley del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por riesgos de trabajo establece la Ley Federal del Trabajo, así como de la de enterar las cuotas que prescribe la presente ley, por el lapso anterior al siniestro, con respecto al trabajador accidentado y al seguro de riesgos de trabajo, subsistiendo para todos los efectos legales la responsabilidad y sanciones que en su caso fijen la Ley y sus reglamentos.

El artículo 79 de la nueva Ley del Seguro Social indica que los capitales constitutivos se integran con el importe de alguna o algunas de las prestaciones siguientes:

- I.- Asistencia médica;
- II.- Hospitalización;
- III.- Medicamentos y material de curación;
- IV.- Servicios auxiliares de diagnóstico y de tratamiento;
- V.- Intervención quirúrgica
- VI.- Aparatos de prótesis y ortopedia;
- VII.- Gastos de traslado del trabajador accidentado y pago de viáticos en su caso;
- VIII.- Subsidios pagados;
- IX.- En su caso, gastos de funeral;
- X.- Indemnizaciones globales en sustitución de la pensión, en los términos del último párrafo de la fracción III del artículo 58 de esta Ley;
- XI.- Valor actual de la pensión, que es la cantidad calculada a la fecha del siniestro y que, invertida a una tasa anual de interés compuesto del cinco por ciento, sea suficiente, la cantidad pagada y sus intereses, para que el beneficiario disfrute la pensión durante el tiempo a que tenga derecho a ella, en la cuantía y condiciones aplicables que determina esta Ley, tomando en cuenta las probabilidades de reactividad, de muerte y de reingreso al trabajo, así como la edad y sexo del pensionado; y
- XII.- El cinco por ciento del importe de los conceptos que lo integran, por gastos de administración.

1.6.c. RECARGOS.

Cuando una persona incurre en el incumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal, se presenta el nacimiento de una relación tributaria denominada "relación accesorio de mora", la cual emana de la misma ley y tiene un carácter

esencialmente indemnizatorio a fin de compensar a la autoridad fiscal respecto de los daños y perjuicios en que se haya incurrido por la falta de pago oportuno.

El elemento fundamental que da origen a dicha relación lo constituye la ausencia de pago de los adeudos fiscales en forma oportuna, esto es, "el incumplimiento de un crédito fiscal y cuyo fin consiste en resarcir al fisco de los daños y perjuicios ocasionados por la falta de pago".⁵⁰

Así, el recargo en materia fiscal, pretende esencialmente, compensar a la autoridad fiscal, en este caso, el Instituto en su calidad de organismo fiscal autónomo, por el daño y perjuicio que le ha generado el o los contribuyentes, es decir, los patronos, omisos en cumplir con su obligación, es decir, en el pago oportuno de las cuotas obrero-patronales.

Existen dos clases de recargos:

- a) Los que se presentan prórroga y se pagan en parcialidades.
- b) Los que se generan por la ausencia de pago oportuno.

El primero de ellos acontece cuando la autoridad hacendaria concede permiso a un contribuyente para que cubra el adeudo en parcialidades o en prórroga, siempre que no exceda dicho plazo de 48 meses, según lo establece el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

El segundo tipo se presenta al momento en que un contribuyente no solicita ninguna autorización al fisco para cubrir su adeudo después de vencido el plazo oportuno, simplemente se presenta ante la autoridad hacendaria a liquidar un adeudo en forma extemporánea, es entonces que le será exigida la totalidad del interés fiscal, esto es, "el crédito principal insoluto y los intereses por mora", asimismo, se pueden exigir dichos

⁵⁰ Cfr. Cit. pág. 155

créditos accesorios cuando la autoridad formula la liquidación y en todos los casos "se deberá fijar los recargos a partir de la fecha en la que adeudo era exigible".⁵¹

De esta forma, se puede ver que el contribuyente al no haber cumplido oportunamente ante la autoridad fiscal con sus obligaciones, deberá resarcir a ésta respecto del daño originado con su incumplimiento.

Por cuanto hace a los recargos que pudieran generarse en materia de seguridad social respecto de los capitales constitutivos fincados a los patrones, el Instituto, a solicitud de éstos podrá conceder prórroga para su pago, con la característica de que durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto actualizado en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Como se dijo, los recargos son susceptibles de ser actualizados, al efecto, el artículo 21 del mismo cuerpo de Leyes, señala que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúa, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, causándose hasta por 10 años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos.

⁵¹ Op. Cit. pág. 156

Este sistema de actualización incluye las sanciones por lo señalado en el artículo 70 del Ordenamiento Legal citado, esto es, que las multas se aplicarán al margen de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios.

Así, al dividir el índice nacional de precios al consumidor más reciente entre el más antiguo, da como resultado la actualización que se multiplica a la contribución omitida. Posteriormente se aplica "la tasa de recargos por cada mes que transcurra a partir de la fecha de exigibilidad del pago".²²

Al respecto, Javier Moreno Padilla sostiene que la actualización es una consecuencia al incumplimiento y la única calificación que puede recibir es la de resarcir al fisco del daño sufrido, por lo que no puede ser otra cosa que indemnizatoria, constituyendo una duplicidad de dichos recargos adquiriendo así la característica de inconstitucional.

1.7 PERSONAS SUJETAS AL COBRO DE CUOTAS Y LIQUIDACIONES.

Para hablar de las personas que son susceptibles de estar sujetas al cobro de cuotas y liquidaciones dentro de la relación de la seguridad social, es preciso hacer la distinción, en primer término, de que existen dentro de la misma, dos regímenes de aseguramiento, como lo son el régimen obligatorio y el régimen voluntario, existiendo una alternativa más como lo es la incorporación voluntaria al régimen obligatorio.

La nueva Ley del Seguro Social, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995, señala que son sujetos de aseguramiento dentro del régimen obligatorio:

²² C.p. Cit. págs. 156-157

I.- Las personas vinculadas a otras, de manera permanente o eventual por una relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen o cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón, aun cuando éste en virtud de alguna Ley Especial, esté exento del pago de impuestos o derechos;

II.- Los miembros de sociedades cooperativas de producción, y

III.- Las personas que determine el Ejecutivo a través del Decreto respectivo, en los términos y condiciones que especifique la propia Ley.

En este caso, las personas que están sujetas al cobro de las cuotas, son tanto los trabajadores como los patrones, existiendo la obligación de estos últimos de retener a los primeros el monto de dichas cuotas, tal y como lo prescribe el artículo 38 el cual establece que el patrón, al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos corresponda cubrir, y sólo en el caso de que los trabajadores perciban como cuota el salario mínimo, corresponderá al patrón el pago íntegro de las cuotas señaladas para los trabajadores, tal y como indica el numeral 36 de la Ley en cuestión, debiendo enterarlas al Instituto por mensualidades vencidas a más tardar los días diecisiete del mes inmediato siguiente, tal como lo señala el artículo 39 del mismo ordenamiento.

Ahora bien, si el patrón es omiso en enterar las cuotas dentro del plazo antes mencionado, cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieron exigibles, la actualización y los recargos correspondientes, y aún más, en el caso de que el patrón no cubra oportunamente el importe de las cuotas o lo haga en forma incorrecta, el Instituto podrá determinarlas y fijarlas en cantidad líquida, con base en los datos con que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal o bien a través de los expedientes o

documentos proporcionados por otras autoridades fiscales, según lo establece el artículo 39 de la Ley de la materia.

Asimismo, aquellas personas que no se encuentren contempladas dentro de la anterior clasificación, podrán tener acceso al aseguramiento dentro del régimen obligatorio, por conducto de una incorporación voluntaria, los sujetos que señala el artículo 13 de la Ley en mención, los cuales son los siguientes:

- I.- Los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados;
- II.- Los trabajadores domésticos;
- III.- Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios;
- IV.- Los patrones personas físicas con trabajadores asegurados a su servicio, y
- V.- Los trabajadores al servicio de las administraciones públicas de la Federación, entidades federativas y municipios que estén excluidas o no comprendidas en otras leyes o decretos como sujetos de seguridad social.

Asimismo, dentro de la incorporación voluntaria al régimen obligatorio se encuentran aquellas personas contempladas dentro del artículo 235 de la propia la Ley, que son aquellas mujeres y hombres del campo que tengan el carácter de trabajadores independientes, respecto de quienes no medie ninguna relación de subordinación laboral, los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios, así como los ejidos y otras formas superiores de organización.

Cabe señalar que el numeral del Ordenamiento en mención, indica que dichos sujetos podrán optar por el convenio de incorporación voluntaria al régimen obligatorio o por medio del seguro de salud para la familia establecido en el artículo 240 de la propia Ley.

El artículo 236 prescribe por su parte, que los productores del campo que estuvieran incorporados por la vía de Decreto Presidencial a la seguridad social, podrán afiliarse al régimen de seguridad social que resulte más conveniente a sus intereses, condiciones productivas y de ingreso. Para el caso de los cañeros, tabacaleros y otras ramas de producción especializadas, se podrán incorporar con las modalidades correspondientes, conforme a lo prescrito por la fracción III del artículo 12 anteriormente citado.

Por su parte, el artículo 237 de la Ley que nos ocupa, establece que los trabajadores asalariados, eventuales o permanentes en actividades del campo, se comprenden dentro del artículo 12 fracción I.

Por cuanto hace a aquellos sujetos de aseguramiento que se encuentran comprendidos dentro del régimen voluntario, tenemos que la Ley de la materia, en su artículo 240 establece que todas las familias tienen el derecho a un seguro de salud para sus miembros y en ese sentido podrán celebrar con el Instituto Mexicano del Seguro Social un convenio para el otorgamiento de las prestaciones en especie que corresponden al seguro de enfermedades y maternidad, siendo las personas susceptibles de tal seguro aquellas que se encuentran contemplados en el artículo 84 de la ley, las cuales son las que a continuación se indican :

- I.- El asegurado;
- II.- El pensionado por:
 - a) Incapacidad permanente total o parcial;
 - b) Invalidez;
 - c) Cesantía en edad avanzada y vejez ;y
 - d) Viudez, orfandad o ascendencia;
- III.- La esposa del asegurado o a falta de ésta, la mujer con quien ha hecho vida marital durante los cinco años anteriores a la enfermedad o con la que haya procreado

hijos, siempre que ambos permanezcan libres de matrimonio. Si el asegurado tiene varias concubinas ninguna de ellas tendrá derecho a la protección.

Del mismo derecho gozará el esposo de la asegurada o a falta de éste el concubinario, siempre que hubiera dependido económicamente de la asegurada, y reúnan en su caso los requisitos antes mencionados;

IV.- La esposa del pensionado en los términos de los incisos a, b, y c de la fracción II, a falta de esposa, la concubina si se reúnen requisitos de la fracción III;

V.- Los hijos menores de dieciséis años del asegurado y de los pensionados en los términos consignados en las fracciones anteriores;

VI.- Los hijos del asegurado cuando no puedan mantenerse por su propio trabajo, debido a una enfermedad crónica, defecto físico o psíquico, hasta en tanto no desaparezca la incapacidad que padecen o hasta la edad de veinticinco años cuando realicen estudios en planteles del sistema educativo nacional;

VII Los hijos mayores de dieciséis años de los pensionados por invalidez, cesantía en edad avanzada y vejez, que se encuentren disfrutando de asignaciones familiares, así como los de los pensionados por incapacidad permanente, en los mismos casos y condiciones establecidos en el artículo 136;

VIII.- El padre y la madre del asegurado que vivan en el hogar de éste, y

IX.- El padre y la madre del pensionado en los términos de los incisos a, b y c, de la fracción II, si reúnen el requisito de convivencia señalado en la fracción VIII.

Los sujetos comprendidos en las fracciones II a IX, inclusive, tendrán derecho a las prestaciones respectivas si reúnen además lo siguiente:

a) Que dependan económicamente del asegurado o pensionado y

b) Que el asegurado tenga derecho a las prestaciones consignadas en el artículo 81

de la propia Ley.

Finalmente, se señala en el último párrafo del artículo 241 que ese seguro podrá hacerse extensivo a los familiares que vivan con el asegurado y dependan económicamente de éste. Este mismo derecho podrá extenderse a los sujetos del régimen obligatorio. Las

personas que opten por este tipo de seguro para la familia dentro del régimen voluntario pagarán anualmente una cuota equivalente al 22.4 % de un salario mínimo general diario para el Distrito Federal, pagándose por cada familiar adicional el 65 % de la que corresponde a dicho seguro.

En resumen, podemos decir que las personas sujetas, por un lado al cobro de cuotas, serán en primera instancia tanto a los patrones como los trabajadores, teniendo el primero el carácter de retenedor así como la obligación de enterar las mismas al Instituto dentro de los términos establecidos por la propia Ley, y para el caso de que no cumpla con dicha obligación, podrá ser objeto de que por parte del Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, le determine y fije en cantidad líquida el importe de las cuotas.

Asimismo, los demás sujetos de aseguramiento tanto en el régimen obligatorio por incorporación voluntaria, como en el régimen voluntario, deberán de cubrir las cuotas establecidas en la misma Ley, dentro del tiempo y por el monto que en la misma se especifica.

1.8. RECURSOS

La administración, en un afán de tener un control adecuado de sus propios actos, por conducto de una revisión que le permita analizar si el trámite seguido hasta la resolución impugnada se encuentra apegado a derecho, con tal propósito, se dio lugar a la creación de los recursos.³³

³³ DELGADILLO GUTIERREZ, LARRY. Op. Cit. pág. 187

En efecto, las autoridades que conforman la administración pública, con el fin de revisar y verificar que sus propios actos se encuentren emitidos conforme a derecho, se pensó en crear un medio de control, como lo son los recursos administrativos.

Los recursos administrativos son aquellos procedimientos que "permiten a los particulares solicitar la revisión de un acto de autoridad administrativa, bien sea por el mismo funcionario que emitió el acto, por su superior jerárquico o bien por un órgano distinto".⁵⁴

Dicho de otra manera, los recursos administrativos se plantean como el medio de defensa por el que los particulares, inconformes con un acto administrativo, solicitan o bien ante la misma autoridad emisora o bien ante el superior jerárquico inmediato de ésta, la revisión de dichos actos y determinar así, si estos últimos se encuentran apegados a derecho.

En su conjunto, todos los recursos deben contar con los siguientes elementos:

- 1.- Un acto administrativo previo, es decir, la existencia previa de un acto emitido por una autoridad de la administración pública y que afecte al particular.
- 2.- Un interés jurídico lesionado, debe existir un sujeto con interés jurídico a su favor, emanado de un derecho subjetivo el que la propia ley reconoce a su favor, el cual al no ser aceptado y observado por los propios órganos administrativos, le provoca un agravio directo y personal.
- 3.- Previsión en la Ley, esto es que, debe estar prevista en la ley su procedencia.

⁵⁴ MORENO P'ADILLA, Javier. Op. Cit. pág. 187

4.- Se origina únicamente a instancia de parte, hecho con el cual se delimita el objeto de la pretensión de parte.

5.- El procedimiento será de naturaleza administrativa, esto es, se lleva la misma admisión que resolverá la instancia.

6.- Por último, se debe mantener la legalidad administrativa a fin de garantizar plenamente los derechos de los administrados".⁵⁵

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, señala que los recursos cuentan con elementos, que se pueden clasificar en dos grupos: a) fundamentales y b) de su naturaleza.

Los elementos fundamentales son los siguientes:

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

Por su parte, los elementos de su naturaleza, son los que a continuación se indican:

- "a) Plazo de interposición de recurso;
- b) Formalidades de la promoción;
- c) Fijación de un procedimiento de prueba; y
- d) Posible suspensión.

⁵⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis. Op. Cit. pág. 187-188

Los efectos que producen los recursos son:

- a) Confirmar la resolución anterior;
- b) Modificarla; y
- c) Dejarla sin efectos".⁵⁶

En esas circunstancias, podemos afirmar que los recursos administrativos comparten en su conjunto, características comunes a todos ellos, tales como la existencia de una autoridad emisora del acto recurrido, el acto administrativo propiamente, el ordenamiento legal que los prevé, entre otros; o bien elementos que son propios y particulares de cada uno de ellos, como lo es el plazo concedido para su interposición, las formalidades a seguir o el procedimiento de prueba específico. Finalmente, tenemos que una vez desahogado el procedimiento, la autoridad revisora emitirá una resolución, la cual podrá confirmar el acto, modificarlo o dejarlo sin efectos.

En un inicio, el Tribunal Fiscal de la Federación fue establecido como el único órgano con competencia fiscal, sin embargo con el tiempo se le ha ido ampliando "a fin de que pueda conocer de otros asuntos de naturaleza administrativa, como lo sería en materia de seguridad social, concretamente en lo referente al Instituto Mexicano del Seguro Social".⁵⁷

1.8.1 Recurso de Inconformidad.

Este recurso procede contra las resoluciones que emitan los órganos del Instituto Mexicano del Seguro Social y se deberá interponer ante el Consejo Técnico del propio

⁵⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 15ª Edición revisada y Actualizada. Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México, 1988 págs. 845-855.

⁵⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. pág. 266

Instituto o bien ante el Consejo Consultivo de la Delegación correspondiente, dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la resolución en cuestión.⁵⁸

Esto es, que todos aquellos actos emitidos por las autoridades pertenecientes al Instituto, podrán ser recurridos mediante el Recurso de Inconformidad promovido ante el Consejo Técnico del mismo o en su defecto, ante el Consejo Consultivo Delegacional.

El artículo 274 de la Ley del Seguro Social de 1973, establecía el Recurso de Inconformidad y el Maestro Alfonso Nava Negrete lo ubicaba dentro del grupo de recursos de forzoso agotamiento, sin embargo cuando se trataba de una controversia entre el Instituto y los beneficiarios de una prestación, el recurso era optativo ya que el artículo 275 permitía acudir ante la Junta de Conciliación y Arbitraje sin necesidad de agotar precisamente el recurso que nos ocupa.

En la nueva Ley del Seguro Social, misma que entró en vigor el 1° de julio de 1997, la procedibilidad del Recurso de Inconformidad se establece en el artículo 294, que indica que cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, acudirán en inconformidad en la forma y términos que establezca el reglamento, ante los Consejos Consultivos Delegacionales. Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos.

El Recurso de Inconformidad resulta procedente contra cualquier acto definitivo que pudiera ser considerado impugnabile, por lo que su característica principal es la definitividad del acto, ya que en el caso contrario, el recurso será inoperante y si no tiene resolución será igualmente inatacable, pues no procederá contra actos preliminares.

⁵⁸ BARRAGÁN GUTIÉRREZ, Luis Op. Cit. pág. 194

Los Consejos Consultivos son los que conocerán y resolverán el recurso, mismo que deberá afectar directamente al interesado, señalándose que se considera que carece del mismo si efectuó el pago liso y llano de la liquidación formulada por el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Recurso terminará con una resolución que resuelva la impugnación y se determine sobre las prestaciones del recurrente, para lo cual tendrá que indicar la base legal de su resolución.

“El plazo para su interposición será de 15 días hábiles contados a partir de la fecha en que surta efecto la resolución definitiva. Algunos autores, el Consejo Técnico e incluso los propios Tribunales Fiscales han establecido criterio en el sentido de que fusionándose el periodo concedido para la llamada instancia aclaratoria, se alcanzaría un periodo de 37 días naturales, aunque esto no opera para el tema motivo del presente trabajo, como resulta ser los capitales constitutivos. Sólo para el caso, por ejemplo de liquidaciones complementarias”.⁹⁹

Esta última situación resulta interesante, en el sentido de que otorgaría un periodo mayor de tiempo a los particulares para promover el recurso en cuestión. Sin embargo, la aplicación de este criterio se encuentra restringida a casos muy específicos como el mencionado en el párrafo anterior.

El Recurso de Inconformidad resulta procedente contra cualquier acto definitivo del Instituto, que los particulares consideren como impugnabile o lesivo a sus intereses y por tanto pueden ser interpuestas por patrones, asegurados, beneficiarios, sujetos etc. Ahora bien, toda vez que el Instituto presenta dos facetas, la primera en su papel de acreedor como organismo fiscal autónomo frente a los patrones y segundo como deudor ante asegurados y beneficiarios en su calidad de Institución aseguradora que otorga prestaciones, y en esa medida el trámite que se da al recurso para ambos casos, es distinto

⁹⁹ BAÍEZ MARTÍNEZ, Roberto Derecho de la Seguridad Social. Ed. Trillas México, 1991 pág 208

por la naturaleza del tema motivo del presente trabajo. Hablaremos del Recurso de Inconformidad interpuesto por los patrones y figuras similares a la misma.⁶⁰

Lo anterior es así en razón de que en el primer caso mencionado, el Instituto adquiere el carácter de acreedor fiscal ante los patrones, por haber incurrido éstos en la falta de pago oportuno de las cuotas, mientras que el segundo caso se refiere al hecho de que el propio Instituto cubra en forma deficiente o nula las prestaciones de ley a sus derechohabientes. Por ello, no obstante ser un Recurso de Inconformidad, el tratamiento para ambos casos será distinto.

Ante todo, es menester señalar que cualquier acto del Instituto frente a un patrón tiene siempre trascendencia fiscal en razón de que las consecuencias son de esa naturaleza, pues se traducen en cobro de cuotas, capitales constitutivos, diferencias de cuotas, etc. y por ello, el procedimiento seguido dentro del Recurso de Inconformidad se regirá por el Reglamento del Recurso de Inconformidad publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997 y en lo no previsto en el Código Fiscal de la Federación, el Código Federal de Procedimiento Civiles y Ley Federal del Trabajo.

Este hecho se debe, como ya ha sido expresado con anterioridad, al carácter fiscal que el legislador dio a las cuotas, esto a fin de facilitar su cobro y se encuentre el Instituto en aptitud de contar con los recursos necesarios para proporcionar a sus derechohabientes las diversas prestaciones a que tienen derecho.

Así podemos determinar que el patrón se encuentra obligado a agotar el presente Recurso, ya que en caso contrario se consideraría firme y consentido y para el caso de que el patrón o sujeto que se le asimile promueva juicio de nulidad, éste será declarado improcedente o bien será sobrescrido.

⁶⁰ Op. Cit. pág. 201

El patrón puede obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución otorgando alguna de las garantías mencionadas en el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, dentro del procedimiento de Inconformidad, que para el caso son el depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas, la prenda o hipoteca y la fianza otorgada por institución autorizada.

El trámite del Recurso se sigue ante la Unidad de Inconformidades, dependiente del Consejo Técnico, siendo el Secretario General del propio Instituto quien autoriza con su firma los Acuerdos, teniendo la facultad de admitir o desechar el Recurso, o bien suspender el procedimiento económico-coactivo de ejecución.

El escrito en que se interpone la Inconformidad no se encuentra sujeto a alguna formalidad específica, sin embargo, debe cumplir con ciertos requisitos, a fin de que pueda considerarse como tal, y consisten en:

- a) Nombre, domicilio y número de registro patronal;
- b) Expresar el acto reclamado y la oficina o funcionario que lo haya emitido, así como todos aquellos datos tendientes a identificar el acto, fecha y número de las liquidaciones que se impugnen, el oficio y documentos en que conste el acto, así como la fecha en la que tuvo conocimiento el quejoso de dichos actos;
- c) Fundamentar y motivar debidamente el Recurso;
- d) Indicar las pruebas que se ofrecen, y para el caso de que sea ofrecida la prueba documental deberá ser acompañada al propio escrito, o por lo menos señalar en qué archivos, protocolos u oficinas se encuentran, para ser recabada por la Unidad de Inconformidades.

El medio impugnatorio puede presentarse directamente ante el Consejo Consultivo Delegacional, en la Unidad de Inconformidades o bien por correo certificado en cuyo caso se considera como fecha de su presentación ante la Oficina Postal, debiéndose desechar si

éste resulta extemporáneo, bien se haya detectado el hecho al momento de la interposición o bien en el desarrollo del procedimiento.

La resolución que se dicte en el Recurso de Inconformidad puede ser recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que resulta ser un Tribunal de Anulación, pudiendo el particular posteriormente interponer “el juicio de amparo contra aquella, mientras que el Instituto puede promover Recurso de Revisión y en tal caso el de revisión fiscal”.⁶¹

Así, podemos observar que contra la resolución emitida en el Recurso en comento, puede promoverse juicio de nulidad por parte de los particulares, y contra la diversa resolución que resuelva dicho juicio, podrá promover juicio de amparo o bien, la autoridad por su parte se encontrará en aptitud de interponer revisión fiscal.

1.8.b. Aclaración

Javier Moreno Padilla, define a las instancias aclaratorias como “el medio que tienen los particulares para desvirtuar observaciones de la autoridad, por medio de las pruebas conducentes o bien de gozar de la garantía de previa audiencia a fin de que la resolución que tenga que admitir la propia autoridad se ubique dentro del marco legal respectivo”.⁶²

Las instancias más características que se manejan en el Instituto son las aclaraciones sobre liquidaciones complementarias de cuotas obrero-patronales y el recurso de aclaración administrativa. El primero de ellos se establece para que los patrones presenten las primeras citadas y demás pertinentes a la revisión que realice el Instituto de

⁶¹ Op. Cit. pág. 204

⁶² MORENO PADILLA, Javier. Op. Cit. págs. 252-253

sus liquidaciones, en cuyo caso el patrón contará con un plazo de 15 días hábiles para que éste las formule ante la Ventanilla de las Agencias del Instituto, presentando todas aquellas constancias encaminadas a demostrar el error de la autoridad, como son avisos de baja, alta certificados de incapacidad que otorga el Instituto a todos los trabajadores imposibilitados para trabajar.

En síntesis, se puede decir que la instancia aclaratoria se reduce a simples ajustes numéricos apreciables con la simple comparación de la documentación aportada por el patrón y las cifras que maneja el propio Instituto.

Por su parte, el Doctor Roberto Báez Martínez en su obra Derecho de la Seguridad Social, lo maneja como Recurso de Aclaración, indicando que sólo procederá contra las liquidaciones complementarias que pueda formular el Instituto y en esa medida, se transforma en un recurso que solo puede ser interpuesto por los patrones, esto es, aquellas personas obligadas al pago.

El medio impugnatorio no cuenta con una regulación clara y precisa ya que el Reglamento que pretendía hacerlo habla de dos tipos de liquidaciones, una provisional y la otra definitiva, pero el Instituto no formula sino la primera liquidación que se considera firme si no se interpone recurso contra ella contando con un término de 15 días para su interposición.

1.8.c. El Recurso de Revocación

Durante la tramitación del Recurso de Inconformidad anteriormente mencionado, se señala como un nuevo recurso llamado de Revocación, mismo que se interpondrá "dentro de los tres días siguientes a aquel en que se haya notificado el auto admisorio del mismo y se pronuncie sobre las pruebas respectivas o en definitiva se deseche la referida instancia de defensa. La naturaleza de este medio opositorista se encuentra encaminada a

"establecer un mecanismo adicional de vigilancia sobre las unidades tramitadoras y se sigue ante la misma Dependencia".⁶³

1.9. JUICIO DE NULIDAD

Es procedente ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales y por ello se impugnen, la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquel para impugnar las resoluciones que estimando ilegales, le causen perjuicio, y ésta para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero que son favorables a los particulares. El juicio respectivo sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, por lo que es improcedente impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, "resolución que debe ser definitiva, personal y concreta, causar agrario, constar por escrito, salvo en los casos de negativa o confirmación ficta y ser nueva".⁶⁴

Tal y como señalan los maestros Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales Saldaña en su obra "Derecho de la Seguridad Social", el Recurso de Inconformidad que establece la Ley del Seguro Social, es obligatorio y por lo que debe agotarse en todos sus términos antes de intentar la fase contenciosa, pues de no hacerlo, el recurrente pierde la oportunidad de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación y posteriormente ante los Tribunales Colegiados, en relación a las prestaciones de naturaleza fiscal.

Una vez agotado el medio de impugnación aludido y obteniéndose una resolución desfavorable, o una negativa ficta, el particular podrá promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, excepto en el caso de las controversias entre los

⁶³ Op. Cit. pág. 263

⁶⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. pág. 268

asegurados y beneficiarios respecto de las prestaciones que la ley de la materia les concede, asunto que puede ventilarse directamente ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, sin necesidad de agotarlo previamente.

Al notificarse la resolución que pone fin al susodicho medio defensivo legal, el recurrente cuenta con cuarenta y cinco días contados a partir de aquel en que surta efecto la notificación y deberá ser presentada directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción territorial radique la autoridad ordenadora de la resolución impugnada, o enviarse por correo certificado si el actor tiene su domicilio fiscal fuera de la localidad de la Sala, siempre y cuando el depósito se haga en el lugar en que se resida, teniéndose como fecha de presentación el día en que se presente en la oficina de correos con acuse de recibo.⁶³

Este es uno de los aspectos que favorecen la interposición del juicio que nos ocupa, ya que al margen de señalar que la demanda se presentará directamente ante la Sala Regional en la que se halle domiciliada la autoridad supuestamente demandada, se ofrece la posibilidad de presentarlo por medio de correo certificado con la precisión de que se tendrá como fecha de interposición el día que es entregada en la Oficina de correos con el acuse de recibo respectivo.

El juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda dentro de los 45 días siguiente a aquel en que haya surtidos sus efectos la notificación del acto impugnado o en que el afectado haya tenido conocimiento de el o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo si no existe notificación legalmente hecha. Admitida la demanda, se corre traslado de ella al demandado y se le emplaza para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta sus efectos el emplazamiento, 10 días después de que se haya dado contestación a la demanda y previo desahogo de las pruebas

⁶³ TENA SUCK Rafael-MORALES SALDANA Hugo Italo Op. Cit. págs. 127-128

y practica de las diligencias que se hubiesen ordenado y se hayan resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento se notifica a las partes que tienen un plazo de 5 días para que formulen alegatos por escrito y vencido el cual, se hayan o no se hayan presentado éstos, se declara cerrada la instrucción y a partir de ese momento y “dentro de los 45 días siguientes se debe pronunciar la sentencia, para lo cual dentro de los 30 días siguientes al cierre de la instrucción el magistrado instructor debe formular el proyecto respectivo”.⁶⁶

En ese contexto, se puede apreciar que el presente juicio marca términos un tanto extensos para desahogar todo el procedimiento, mismos que, sin embargo, resultan realistas, por la carga de trabajo que presentan las Salas Regionales.

Cabe señalar que en el juicio de nulidad no puede cambiarse la litis planteada inicialmente por las partes, ya que se juzga solamente sobre los elementos y conceptos que tuvo conocimiento el Instituto durante la tramitación del recurso de inconformidad, tal y como se asienta en la Tesis de Jurisprudencia cuyo rubro expresa “LITIS ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION”⁶⁷

Esto implica que serán analizados y juzgados por parte de la Sala que conocerá del juicio de nulidad, los aspectos planteados originalmente por las partes, mas no sobre elementos de nuevo conocimiento que alteren la litis inicial.

En ese sentido se destaca la importancia de un adecuado medio de impugnación desde su interposición pues las irregularidades u omisiones en la demanda aludida no pueden ser subsanadas con posterioridad, que pueden implicar una sentencia desfavorable por defecto y obscuridad del juicio.

⁶⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. págs. 270-271

⁶⁷ Op. Cit. pág. 129

Si la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación le resulta favorable al particular y no es recurrida por la autoridad, en recurso de revisión ante la Sala Superior, tendrá como consecuencia que el primeramente citado conminará al Instituto a modificar su resolución derivada del recurso de inconformidad, pero si es recurrida por el Organismo, será la Sala Superior quien decida la legalidad del acto de autoridad.

Por el contrario, si la resolución es desfavorable al particular, éste puede interponer el juicio de amparo y en caso de obtener la protección de la justicia federal, ocasionará que "el Tribunal Fiscal de la Federación modifique su sentencia y en cumplimiento de la misma indique al Instituto el cambio de su resolución".⁶⁸

En efecto, la Sala en acatamiento a la resolución judicial emitida en el juicio de amparo, emitirá nueva sentencia, haciéndola posteriormente del conocimiento del Instituto y éste proceda a darle debido cumplimiento.

Las partes en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación son conforme al artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, el demandante, que puede ser un particular o la autoridad fiscal, así como el demandado, el Titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada y en todo caso, la el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Así pues, tenemos visto que las formalidades a que está sujeto el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación son las siguientes:

a) Demanda, misma que debe ser por escrito, y firmada por quien la formule, porque en otro caso se tendrá por no presentada, a menos que el promovente no sepa

⁶⁸ Op. Cit. págs. 129-130

firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego, anotando su nombre y domicilio, la resolución que impugna, la autoridad o autoridades demandadas y el nombre del particular demandado, los hechos que dan motivo a la demanda, las pruebas que se ofrezcan, la expresión de agravios del acto impugnado, acompañando al escrito de demanda una copia de la misma para cada una de las partes y una más de los documentos anexos para el titular del la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que emitió la resolución impugnada o en su caso para el particular demandado, la documentación que acredite la personalidad del promovente, así como las pruebas documentales ofrecidas.

b) **Contestación de la demanda.**- Esta debe ser por escrito, en el que se deben indicar las consideraciones que a juicio del demandado impiden que se emita decisión en cuanto al fondo o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda, la referencia concreta a cada uno de los hechos que el demandante impute de manera expresa al demandado, afirmándolos o negándolos, la refutación de los agravios, las pruebas que se ofrecen, acompañando una copia de la contestación

c) El escrito de contestación de ésta y en su caso la ampliación de una y otra deben presentarse dentro del plazo legalmente establecido, que es de 45 días para todos estos casos, siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución impugnada, de la demanda, de su contestación o de la ampliación a la misma. Ahora bien, si la autoridad fiscal demanda al particular una resolución favorable a éste último. El plazo para la presentación de la reclamación, es de 5 años siguientes a la fecha en que se haya producido efectos de tracto sucesivo. La queja se va a presentar directamente en la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad emisora de la resolución combatida, desahogándose las pruebas ofrecidas por las partes.

La sentencia que se pronuncie puede reconocer la validez o declarar la nulidad de la resolución; ser por unanimidad o mayoría de votos, señalándose el fundamento legal y el examen de todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado deben ser congruentes, esto es, tener un desenvolvimiento lógico y lograr la conformidad de extensión y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes.

1.10 EL JUICIO DE AMPARO

Por no ser el tema central del presente trabajo de investigación, se definirá en general en qué consiste el juicio de amparo y cuándo y en qué casos procede en materia fiscal, ello en razón del carácter de crédito fiscal que guardan las cuotas, en materia de seguridad social.

De acuerdo a la doctrina nacional, el juicio de amparo se define como "el procedimiento constitucional, encaminado a conservar a favor de los individuos el goce de sus derechos fundamentales o garantías individuales tuteladas por la Constitución General de la República".⁶⁹

Esto es, que el juicio de amparo es aquel proceso contemplado dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dotado del carácter de una controversia judicial, encaminada a proteger y salvaguardar las garantías individuales que asisten a los gobernados frente a la actuación de las autoridades.

Por su parte, Luis Martínez López, lo define como "el medio extraordinario que los particulares pueden intentar para reclamar la violación que las autoridades cometan, en sus resoluciones o procedimientos de las garantías que protege la Constitución Federal,

⁶⁹ Op. Cit. pág. 291

después de que el proceso ordinario concluyó con la sentencia definitiva pronunciada por el".⁷⁰

Este autor indica que es un medio extraordinario para proteger las garantías individuales de los gobernados por posibles violaciones de las autoridades, porque su existencia se encuentra directamente contemplada dentro de nuestra Carta Magna, el cual puede ser invocado por los agraviados tan pronto sea cometida la violación a sus derechos individuales.

Dentro de dicho procedimiento, se debe cumplir con diversos principios, como son el de iniciativa de parte agraviada (que puede ser persona física o moral), que el acto o actos combatidos deben generar un agravio personal y directo, dicho perjuicio ha de ser jurídico, es decir, "cuando el agraviado es privado o lesionado con la transgresión de un derecho reconocido legalmente o le es impuesta una obligación no establecida por la Ley".⁷¹

Esto nos establece que el juicio deberá ser promovido por el afectado en forma directa y que la afectación deberá ser legal, es decir, que la actuación de la autoridad lesiona la esfera jurídica del quejoso, para así, encontrarse en aptitud de invocar la protección constitucional.

Otro de los principios a los que se le debe dar cumplimiento es el de prosecución, esto es que debe seguirse un procedimiento previamente regulado en la Ley Reglamentaria, el de la relatividad de la sentencia, consistente en el otorgamiento de la protección federal sin efectuar declaraciones generales respecto el acto o actos impugnados, de definitividad que es el agotamiento de las vías ordinarias previo a invocar

⁷⁰ MARTINEZ LOPEZ, Luis Op. Cit. pág. 350

⁷¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1993. P'ág. 353

el juicio que nos ocupa, y el de estricto derecho, "para las resoluciones de carácter civil o administrativo, existiendo la posibilidad de manejar un margen de mayor o menor grado de amplitud en cuanto a la suplencia de la queja, tal y como acontece en materia agraria, laboral o penal".⁷²

De igual forma, los principios arriba mencionados resultan ser los ejes rectores del juicio de amparo, como lo es el de la relatividad de la sentencia el cual previene que la resolución que sea dictada en el mismo no surtirá efectos de declaraciones genéricas en cuanto al o los actos reclamados, el de definitividad, mismo que establece la necesidad de agotar los recursos de ley, precio a la interposición de la demanda de amparo, o bien, el principio de estricto derecho, el cual encuentra su cosntrapeso en la figura de la suplencia de la queja, teniendo su aplicación principalmente en materia agraria, laboral y penal.

Los órganos competentes para la substanciación del juicio de amparo son: la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y los Juzgados de Distrito. Sus funciones y atribuciones se establecen en los artículo 103 y 107 Constitucionales, así como en la Ley de Amparo, en la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Código Fiscal de Procedimientos Civiles y Código Federal de Procedimientos Penales.⁷³

Como es de todos conocido, los Juzgados de Distrito conocerán de los juicios de amparo indirectos o bi-instanciales, mientras que los Tribunales Colegiados lo harán respecto de los juicios de amparo directo o uni-instanciales, salvo en éste último caso en aquellos asuntos que por su importancia debe conocer del mismo el Máximo Tribunal de nuestro país, el cual ejerciendo su facultad de atracción, hará de su conocimiento el asunto en cuestión.

⁷² IRIBES RO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Regímenes Federal y Distrital. 2ª Edición. Editorial Miguel Ángel Porrúa. México, 1990. Pág. 700

⁷³ C.P. C.R. Págs. 703-704

Ahora bien, hablando del amparo en materia fiscal, puede ser indirecto o directo. El amparo indirecto en materia fiscal "procede contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular, contra actos de autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías" en cuyo caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente el amparo, o bien contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos a la sentencia definitiva.⁷⁴

En efecto, resulta ampliamente conocido el hecho de que el amparo indirecto o bi- instancial en materia fiscal, tendrá aplicación en aquellos casos en que por la sola expedición de leyes, se cause perjuicio al gobernado, o bien, contra el o los actos de aplicación de las autoridades que sean violatorios a las garantías individuales de los quejosos.

El procedimiento a seguir en el amparo indirecto por regla general "consiste en la presentación de la demanda, una audiencia de pruebas y la resolución", las partes que intervienen dentro del juicio de amparo son el quejoso o agraviado, la o las autoridades responsables, tercero perjudicado y el Ministerio Público Federal.⁷⁵

El juicio de garantías dá inicio con la presentación de la demanda interpuesta por el quejoso, siendo notificada personalmente al tercero perjudicado respecto de la celebración de la audiencia constitucional y en la audiencia incidental para el caso de haberse solicitado la suspensión de los actos reclamados hasta en tanto sea resuelto el fondo del asunto.

Dentro de la audiencia de Ley serán desahogadas las diversas probanzas ofrecidas ya sea por el agraviado o por el o los terceros perjudicados y hecho lo anterior, el Juez de

⁷⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. pág. 291

⁷⁵ BRISEÑO SIERRA, Humberto. Op. Cit. pág. 708

Distrito al que le haya correspondido conocer del juicio, procederá a emitir la sentencia que conforme a derechos proceda.

El amparo directo en materia fiscal procede contra las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación.

En ambos tipos de amparo rige el principio de estricto derecho, tal y como se prescribe en la siguiente tesis:

“PRINCIPIO DE ESTRICTO DERECHO .- El principio de estricto derecho que rige el juicio de garantías en materia administrativa y los recursos relacionados con el mismo, impone la obligación de examinar la resolución impugnada únicamente a la luz de las defensas que esgrima el agraviado, sin estar permitido ir mas allá de las mismas, o sea suplir la deficiencia de la queja. En tal virtud, si en la resolución recurrida se expresan diversos fundamentos, los agravios deben estar encaminados a desvirtuar cada uno de ellos, so pena de resultar inoperante, pues la subsistencia de uno solo de los fundamentos de aquella, constreñirá al tribunal de alzada a su confirmación”.

Queja 6/72. Autobuses México-Tenango del Valle, S.A. de C.V., 22 de septiembre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Felipe López Contreras. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1972. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. pág. 109

Con respecto a la suspensión del acto reclamado, cabe destacar la diferencia entre la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución como tal, en virtud de la tramitación de los recursos administrativos que prevé el Código Fiscal de la Federación o bien por la promoción del juicio, y la suspensión del acto reclamado en virtud de la

promoción del juicio de amparo, misma que se dará conforme a lo previsto por la Ley de Amparo.

En esas condiciones, la suspensión del acto reclamado dentro del juicio de amparo se rige por la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales y su procedimiento varía según se trate de juicio de amparo directo o juicio de amparo indirecto, pero de cualquier manera poseen la misma característica de ser una medida cautelar que conserva la materia de amparo en función de impedir que el acto de autoridad impugnado se ejecute o produzca sus efectos o consecuencias. El maestro Ignacio Burgoa Orihuela, indica que la suspensión es “un acto creador de una situación de paralización o cesación sin que se invaliden los estados o hechos previos y que el acto por sí mismo hubiese sido provocado”.

Para el caso de amparo indirecto la procedencia y requisitos a cubrir respecto del otorgamiento de la suspensión, se aplica lo dispuesto por los artículos 124 y 135 de la Ley en comento, mientras que en el directo la suspensión se otorgará conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título Tercero del ordenamiento antes mencionado, “pudiendo ordenarla la autoridad responsable, que en materia tributaria tendrá tal carácter el Tribunal Fiscal de la Federación”, bien sea una Sala Regional o la Sala Superior.⁷⁶

En efecto, el Artículo 124 de la Ley que nos ocupa, establece los requisitos de procedibilidad de la suspensión del acto reclamado, como son el que sea solicitada por el propio agraviado, que con su concesión no se de origen a algún perjuicio al interés social o sean contravenidas disposiciones de orden público, o bien que con la ejecución del o los actos reclamados, se causen al quejoso daños o perjuicios de difícil reparación.

⁷⁶ RODRIGUEZ LOHATO, Raúl. Op. Cit. págs. 293-294

Por su parte, el diverso numeral 135 del Ordenamiento Legal a que se ha venido haciendo referencia, indica que para el caso de que el juicio de garantías se refiera al cobro de contribuciones, la suspensión del o los actos reclamados podrá ser concedida discrecionalmente por el juzgador, misma que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que es cobrada ante la Tesorería de la Federación.

Ahora bien, es de expresarse que para el caso de la suspensión respecto de las sentencias reclamadas al Tribunal Fiscal de la Federación, surge el problema de su naturaleza, pues ésta es únicamente declarativa, sea de nulidad o de validez y en ese sentido este carece de la potestad o imperio para hacer ejecutar o cumplir sus sentencias hecho que sólo se puede lograr, a través del juicio de amparo, "por lo que la suspensión respecto de sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación se encuentra encaminada a sus efectos y no así sobre su ejecución", esto es, que conforme a lo previsto en el artículo 170 de la Ley de Amparo, una vez cubiertos los requisitos legales respectivos, el Tribunal en cuestión mandará suspender los efectos de su sentencia hasta en tanto sea resuelto el juicio de garantías.⁷⁷

Cabe aclarar que tratándose del juicio de amparo directo, la situación de la suspensión de los actos reclamados será resuelta directamente por el Tribunal Colegiado al que haya correspondido conocer del asunto al momento de admitirse la demanda de garantías, en razón de no existir dentro del juicio de garantías uni-instancial el procedimiento incidental tal y como se presenta en el caso del amparo indirecto.

En el caso de que las autoridades fiscales o los organismos fiscales autónomos, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social, al practicar el requerimiento de pago, para el pago de los créditos fiscales carácter que recobren las cuotas en materia de seguridad social, es practicado transgrediendo los artículo 14 y 16 Constitucionales,

⁷⁷ (Op. Cit., pág. 295)

resulta innecesario acudir en demanda de nulidad ante el Tribunal, sino que podrá proceder directamente el juicio de amparo, sin agotar dichos medios de defensa, tal y como se anota en la ejecutoria del tenor literal siguiente:

"FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA.- La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico-coactivo y si dicha diligencia no se practicó conforme a la Ley, toda actuación posterior resulta viciada, si no consta que el ejecutado haya tenido conocimiento por algún otro medio de dicho requerimiento, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 Constitucionales."

Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXV, pág. 1690.⁷⁸

Originalmente, el Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo descentralizado por servicio y con personalidad jurídica propia, no era tomado como autoridad para los efectos del amparo, por lo que en sus inicios se sobreseyeron los juicios de garantías promovidos en contra de aquel, esto en razón de que no se le otorgaba el carácter de autoridad, por estar acudiendo a los tribunales civiles para reclamar en juicio el pago de las aportaciones de seguridad social.

Así, el Instituto tenía que acudir a los tribunales civiles para reclamar en juicio el pago de las aportaciones con apoyo en un título ejecutivo.

Posteriormente y a fin de darle mayor ejecutabilidad y fuerza al Instituto, mediante Decreto de 4 de noviembre de 1944, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de ese mismo mes y año, se le otorgó el carácter de fiscal a las aportaciones del Seguro Social, convirtiéndose así en un organismo fiscal autónomo.

⁷⁸ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Op. Cit. pág. 363

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su ejecutoria señala lo siguiente:

“...La circunstancia de que el artículo 135 de la anterior Ley del Seguro Social, cuyo contenido normativo reproducen substancialmente los artículos 267, 268 y 271 de la vigente Ley otorgue al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo y que, como tal, tenga facultades para realizar actos de naturaleza jurídica que afectan la esfera de los particulares, así como para imponer a éstos el acatamiento de sus determinaciones sólo significa que en este limitado ámbito de su actuación y precisamente para las finalidades previstas por el mencionado precepto legal, está investida del carácter de autoridad. Estas atribuciones que se han considerado necesarias para el resguardo de la eficaz prestación del servicio público obligatorio que le compete, en nada modifican su intrínseca estructura legal de organismo público descentralizado con personalidad jurídica propia y por lo tanto, como entidad separada de la administración central.

2ª Sala, D. A. 1262/69. Instituto Mexicano del Seguro Social, 25-marzo 1973, 5 votos.
Ponente: Ministro Pedro Guerrero Martínez.

Así las cosas, cuando un organismo descentralizado actúe como organismo fiscal autónomo, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social será autoridad para los efectos del amparo, mas no así en sus restantes actuaciones.

CAPITULO II

2.1 ANTECEDENTES NACIONALES

Para poder comprender cualquier institución jurídica, por simple que ésta sea, es necesario tener un panorama histórico, que nos permita determinar cuales fueron las causas que le dieron origen, saber como fue su gestación a través del tiempo y cómo se fue adecuando su marco jurídico a la realidad social, para ello hemos elaborado la siguiente reseña.

En México la seguridad social entendida como el conjunto de prerrogativas otorgadas a los trabajadores para garantizarles atención médica, así como seguros de invalidez y vejez, es una disciplina relativamente nueva, ya que su nacimiento no va más allá de los primeros años de este siglo XX, sin embargo a lo largo del devenir histórico del país, encontramos diversos tipos de organización social con fines similares, que podemos considerar como antecedentes de ésta.

2.1.1 ÉPOCA PREHISPANICA

"En la etapa anterior a la conquista de México todo lo que han descubierto los investigadores sobre esta materia es la organización del Calpulli, que de alguna manera protegía a sus miembros, y la existencia de ciertos "hospitales" para la atención de ancianos e impedidos incapacitados para servir al Estado".⁷⁹

⁷⁹ I.M.S.S., 1943-1983. 40 años de historia. Edit. I.M.S.S. México, 1983, pág. 16

En dicha etapa, la población en general se encontraba organizada en una especie de "barrios" denominados "calpullis", mismos que se constituían como una especie de unidad económica y social, por lo que de alguna manera se preocupaba por salvaguardar el beneficio de sus integrantes.

Asimismo en esta época se establecieron las denominadas cajas de comunidades indígenas, que funcionaban con aportaciones de estas, para cubrir los infortunios de la muerte, así como de otros riesgos o festividades a sus dioses.⁸⁰

Esto es, que establecieron un fondo común y tener a la mano recursos y en un momento dado cubrir las necesidades colectivas, ya fuera para cuestiones sagradas y religiosas, tales como la festividad o festividades a los dioses, o bien, para encontrarse en aptitud de solventar los gastos individuales pero de interés común como la muerte y otras desgracias.

2.1.b ÉPOCA COLONIAL

Durante la Colonia, se expidieron diversos ordenamientos, que contenían algunas disposiciones de protección a los indígenas de la Nueva España, tal es el caso de las Leyes de Burgos, que les otorgaron el derecho a tener en sus chozas, templos y tierras de cultivo, además de establecer un buen trato en el servicio asimismo en la Cédula Imperial del 9 de octubre de 1541, se dispuso la creación de hospitales para brindar atención médica a españoles e indios pobres y enfermos.⁸¹

⁸⁰ TENA SUCK, Rafael-MORALES SALDAÑA, Hugo Italo. Op. Cit. pág. 5

⁸¹ *Ibidem.* y GONZALEZ Y RUEDA, Porfirio Teodomiro. Previsión y Seguridad Sociales del Trabajo. Edit. Limusa. México, 1989, pág. 45

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Lamentablemente, y no obstante el establecimiento de diversas disposiciones encaminadas a proporcionar a los indígenas cierta atención y cuidado, lo cierto es que se constituyeron como uno de los grupos sociales más desprotegidos durante un periodo de tiempo sumamente prolongado.

De igual forma, señalan los maestros Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales Saldaña que en el año de 1770, se implantaron los Montepíos de viudas y pupilo, con un sistema de descuentos al sueldo, para el efecto de construir un fondo económico, que sirviera de respaldo para cubrir los infortunios tanto del trabajador como de su familia.

2.1.c MÉXICO INDEPENDIENTE (SIGLO XIX)

Durante este siglo no se puede identificar alguna figura de contenido puramente social, debido al esquema individualista y liberal de la Constitución de 1857; sin embargo se sentaron las bases para que algunos sectores de la sociedad se agruparan, con el objeto de ayudarse mutuamente. "En 1868 surge al cooperativismo; en 1874 los mineros de Pachuca y Real del Monte, obtienen algunas prestaciones de previsión social y se aprueba el primer Reglamento de Trabajo para las Factorías del Valle de México; en 1876 se estableció la primera Central de trabajadores y demandó instrucción de obreros adultos, la enseñanza obligatoria para sus hijos y se otorgaron las garantías políticas y sociales y se establezca los salarios por zona, es importante resaltar que en este siglo surgieron las primeras sociedades mutualistas".⁸²

Así, el movimiento obrero al transcurrir del tiempo fue ganando importancia, fuerza y con ello, se fueron creando prestaciones de previsión social entre otras mejoras

⁸² GONZALEZ Y RUEBLO, Porfirio Tostandino. Op. Cit. pág. 45

de carácter laboral, sentándose de esta forma las primeras bases de los grandes cambios que tendrían verificativo en el presente siglo.

2.1.d PERIODO DE 1900 a 1917

En este período se expidieron diversas leyes en varios Estados de la República, mismas en las que se implantaron algunos principios de la previsión social actual, entre las más importantes cabe citar:

El 30 de abril de 1904, en el Estado México, se expidió una ley referente a los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, en la que se obligaba al patrón a responsabilizarse de los riesgos laborales de sus empleados y cubrirles indemnizaciones, pago de salarios y atención médica, durante tres meses y en caso de muerte, los funerales y salario de 15 días.⁸³

En 1906, el gobernador de Nuevo León expidió la ley sobre accidentes de trabajo, en la que se obligaba a los patronos a otorgar prestaciones médico farmacéuticas y el pago del salario al trabajador, por incapacidad temporal o permanente e indemnización a sus familiares en caso de muerte.⁸⁴

El 7 de octubre de 1914, se promulga en el Estado de Jalisco una Ley de Seguridad Social, la que en su artículo 17 establecía la obligación de depositarle al empleado por lo menos el cinco por ciento de su salario para crear un servicio de mutualidad que reglamentaria cada Municipio.⁸⁵

⁸³ TENA SUCK, Rafael- MORALES SALDAÑA, Hugo Italo Op. Cit. pág. 6

⁸⁴ *Ibidem*

⁸⁵ Op. Cit. pág. 7

La Ley del Trabajo de 1915 del Estado de Veracruz disponía que los patrones debieran instalar y administrar escuelas primarias, en caso de que no existieran escuelas públicas a dos kilómetros de la residencia de los trabajadores.⁶⁵

En 1915, se expidió en el Estado de Yucatán la Ley del Trabajo en la cual se establecía un sistema de seguros sociales como instituciones estatales y se integraba a ella la presunción laboral en accidentes de trabajo. También se promulgó una ley para crear la seguridad mutualista en la cual los trabajadores depositaban una pequeña cantidad de sus salarios, para asegurarse contra riesgos de vejez y muerte.⁶⁷

2.1.e CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1917

La política mutualista de los trabajadores, subsistió hasta el estallido de la Revolución Mexicana de 1910 y fue incorporada en el artículo 123 de nuestra Constitución Federal de 1917, estableciéndose un seguro potestativo en su fracción XXIX y disponía:

“Se considera de utilidad social: El establecimiento de cajas de seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de accidentes y de otros con fines análogos por lo cual, tanto el Gobierno Federal como el de cada Estado deberá fomentar la organización de instituciones de esta índole, para infundir e inculcar la previsión popular.”

⁶⁵ GONZÁLEZ Y RUEJÍA, Porfirio Tzondomiro. Op. Cit. pág. 46

⁶⁷ TENA SUCK, Rafael-MORALES SALDANA, Hugo Italo Op. Cit. pág. 7

A partir de la promulgación de nuestra Constitución General en 1917, se facultó a las Entidades Federativas, para legislar en materia de seguridad social de acuerdo a sus necesidades particulares. ⁸⁸

El maestro José Luis Soberanes Fernández, considera que en los términos en que fue redactada la frasección XXIX del artículo 123 Constitucional, se excluyó el carácter obligatorio del aseguramiento, por lo que su índole fue potestativo, lo que lo llevó a relegarlo a un sistema rudimentario de previsión, dejando sin posibilidad de establecer los seguros sociales, así mismo nos señala que las legislaturas de algunos estados reglamentaron aspectos referentes a los accidentes y enfermedades profesionales y la atribución estatal de fomento y organización de las cajas de ahorros, de seguros populares, de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de accidentes y de otros fines análogos. ⁸⁹

En el Estado de Puebla se expidió el Código del Trabajo en el cual se establecía que los patrones podían sustituir de las indemnizaciones por riesgos profesionales mediante seguros contratados a sociedades legalmente constituidas y aceptadas por la sección del trabajo y previsión social.

Una disposición similar se contenía en el artículo 290 del Código Laboral de 1924 del Estado de Campeche. Asimismo las Leyes de Trabajo de Tamaulipas y Veracruz del año de 1925, contenían la modalidad del seguro voluntario en el que los patrones podían sufragar sus obligaciones en los casos de enfermedades o accidentes profesionales de los trabajadores, mediante un seguro contratado a su costa con sociedades que pudieran otorgar garantía con aprobación de los gobiernos estatales, así en caso de que los patrones aseguraran a sus trabajadores no podía dejar de pagar la cuota sin causa justificada, por lo

⁸⁸ TRUJERA URIBINA, Alberto. Derecho Social Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1978. pág. 7

⁸⁹ NARRO ROHLFES, José y otros. Op. Cit. pág. 177

que los trabajadores y las aseguradores tenían acción jurídica para obligarlo a cumplir por medio de un juicio sumario ante la Junta de Conciliación y Arbitraje.⁹⁰

Posterior a la Constitución de 1917, comenzaron a contemplarse dentro de las diversas legislaturas laborales de los Estados, disposiciones tendientes a proteger a los trabajadores, tales como el seguro voluntario a que se hace alusión en las Leyes supramencionadas, por los que los patrones se encontraban en mejores condiciones de cubrir los gastos generados por accidentes profesionales o enfermedades sufridas por los trabajadores y para el caso de ser omisos ya existía la posibilidad de exigírselos previo juicio sumario desahogado ante la Junta de Conciliación y Arbitraje.

Paralelamente a la expedición de estas leyes estatales, en el año de 1919, se formula un proyecto de ley del Trabajo para el Distrito y Territorios Federales, que proponía la integración de cajas de ahorro para auxiliar a trabajadores desempleados; el fondo se constituiría por el cinco por ciento de los salarios de los trabajadores y por el cincuenta por ciento de la cantidad, que correspondería a los asalariados por concepto de utilidades en las empresas, por parte de los patrones.⁹¹

El proyecto anterior fue uno de tantos intentos encaminados a solventar de la mejor manera los gastos que se pudieran generar en un momento dado en perjuicio de los trabajadores, en esta ocasión con la participación mucho más activa de los propios trabajadores.

Para el año de 1921 el General Alvaro Obregón ordenó la elaboración del primer proyecto de la Ley del Seguro Social para el Distrito Federal, misma que proveía un tipo

⁹⁰ JURICERÓN RUIZ Alberto. Derecho Mexicano de los Seguros Sociales. Ed. Harla, S. A. de C. V., México, 1987, pág.-83

⁹¹ Ibidem

de seguro voluntario, la cual fue enviada al congreso pero no llegó a promulgarse, sin embargo sirvió para canalizar la opinión en favor del seguro social.⁹²

De esta forma, se puede observar el nacimiento de lo que es actualmente el seguro social y sus respectivas disposiciones, pues ya se hablaba del intento por formalizarlo legalmente.

El día 12 de agosto de 1925 se promulgó la Ley General de Pensiones Civiles de Retiro, por la cual el Gobierno Federal, establecía un sistema de seguros para los funcionarios y empleados de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de los Gobiernos de los Territorios Federales, otorgándoles el derecho a recibir una pensión al llegar a los 55 años de edad con 30 de servicio, o cuando quedaren inhabilitados para el trabajo. Otorgando en caso de muerte del trabajador, una pensión a los beneficiarios. El financiamiento se cubría mediante aportaciones del Gobierno Federal y de los empleados y se generaba un fondo de ahorro susceptible a ser retirado al dejar de trabajar.⁹³

Así, se aprecia que no solamente se buscaba proteger a la clase trabajadora, sino que también a los funcionarios y empleados en general de la Federación, en el sentido de que los mismos podían contar, al llegar a cierta edad, con alguna cantidad a fin de asegurar su vejez, logrado mediante una especie de ahorro conjunto de la Federación y los propios empleados.

Esta ley tuvo las siguientes características:

1) Otorgó pensiones de retiro a los empleados y funcionarios del Estado.

⁹² TITINA SUCK, Rafael-MORALES SALDARRA, Hugo Italo. Op. Cit. pág. 8

⁹³ Ibidem

2) Esta pensión se continúa otorgando a los deudos o familiares en caso de fallecimiento del pensionado.

3) La ley incluyó a los funcionarios con 60 años de edad y 15 de servicio, a los que fallecieron en cumplimiento de sus deberes; a los que se inhabilitan física o intelectualmente por causa del servicio; a los que contarán con 10 años de servicio y se inhabilitaran en los mismos términos, por causas ajenas al trabajo de no haber existido mala conducta y a los servidores públicos docentes, de carácter permanente.

Este fondo de pensiones se integraba por los descuentos forzosos sobre el sueldo de los funcionarios durante el tiempo de servicio.⁹⁴

Si bien existía la intención de comenzar a ofrecer a los trabajadores ciertas prestaciones, tales como el otorgamiento de pensiones, también era cierto que los trabajadores no se sometieron voluntariamente al mismo, sino que fueron obligados a ingresar a este sistema mediante el descuento forzoso de las aportaciones que correspondían a los propios trabajadores.

Por decreto del 13 de noviembre de 1928, en la Secretaría de Educación Pública, se implantó el Seguro Federal del Maestro, que tenía por objeto el de ayudar a sus deudos y familiares en caso de defunción.⁹⁵

En efecto, esta Ley pretendía asegurar a los maestros y a sus familiares apoyo en caso de defunción, protegiendo así, aunque fuera a pequeña escala, a un sector de la población.

⁹⁴ *Ibidem*

⁹⁵ *Op. Cit.* pág. 10

También en 1928 el General Alvaro Obregón, durante su campaña para retornar a la presidencia de la República, mostró interés por la promulgación de la Ley del Seguro Social, y ordenó se elaborara un proyecto, mismo que propuso la constitución de un fondo en beneficio de la clase trabajadora donde se obligaba a los trabajadores y patrones a depositar en un banco del dos al cinco por ciento de su salario mensual para entregarlo posteriormente a los obreros a cuyo beneficio se creaba.

El 6 de septiembre de 1929, se promulgó una reforma a la fracción XXIX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con ella se sentaron las bases jurídicas para la creación del Seguro Social con carácter obligatorio, estableciendo:

“Se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social y ello comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedad y accidentes y otros con fines análogos”.

Además de la citada reforma, se modificó la fracción X del artículo 73 de nuestro Código Fundamental, facultando únicamente al Congreso de la Unión para legislar en materia laboral y concretamente en lo referente a la seguridad social, dejando sin efectos las leyes de los estados que habían reglamentado sobre la materia.⁹⁶

El 18 de agosto de 1931, se promulgó la Ley Federal del Trabajo, que en su artículo 368, estableció las instituciones de carácter privado, para aplicar los seguros sociales.

El Congreso de la Unión, por decreto del 27 de enero de 1932, otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la República Ingeniero Pascual Ortiz Rubio, para expedir

⁹⁶ Ibidem

la Ley del Seguro Social obligatorio, en un plazo de ocho meses terminando el 31 de agosto del mismo año, sin que se hubiese cumplido con este objeto.

En febrero de 1934 el General Abelardo L. Rodríguez, Presidente de la República, a través de la Oficina de Previsión Social del Departamento del Trabajo, asignó una comisión encargada de elaborar la Ley del Seguro Social, en este proyecto se establecieron las bases e instituciones y se determinó que debía organizarse sin fines de lucro, administrado y financiado en forma tripartita.⁹⁷

Durante el gobierno del General Lázaro Cárdenas, se envió al Congreso un proyecto para la Ley del Seguro Social, que cubría los riesgos de enfermedad y accidentes de trabajo, enfermedades no profesionales, maternidad, vejez e invalidez y desocupación involuntario, así también se propuso la creación de un organismo descentralizado, que se denominaría Instituto de Seguros Sociales, tendría personalidad jurídica propia y se encargaría de la aplicación de su ley y su reglamento, así como de recaudar cuotas, celebrar contratos, adquirir bienes, organizar sus dependencias etc., sus funciones estarían encaminadas a las prestaciones individuales y colectivas que constituirían en la indemnización o previsión de los riesgos de trabajo, sin embargo nunca se discutió en el Congreso, bajo el argumento que debía formarse un nuevo proyecto más completo.

Durante la campaña presidencial del General Manuel Ávila Camacho, prometió a los trabajadores expedir la Ley del Seguro Social, ratificando ese compromiso en su toma de posesión, y para dar cumplimiento a él, instruyó al Lic. Ignacio García Téllez, Secretario de Trabajo y Previsión Social, para que iniciara los trabajos sobre el estudio de las Leyes sobre Seguridad Social.

⁹⁷ *Ibidem*

En el año de 1941, se creó el Departamento de Seguros Sociales, en los Diarios Oficiales de los días 2 al 8 de junio del mismo año, aparecen publicados los acuerdos presidenciales que establecían la formación de una Comisión Técnica encargada de redactar el proyecto de Ley. Dicha Comisión revisó el ante proyecto elaborado por la Secretaría del Trabajo, y a su vez formula el proyecto que es enviado al Congreso de la Unión, donde se aprobó por Decreto de fecha 31 de diciembre de 1942. De esta forma, el 15 de enero de 1943, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Seguro Social, creándose como consecuencia, el Instituto Mexicano del Seguro Social.

El 14 de mayo del mismo año se publica su reglamento en lo referente a la inscripción de trabajadores y patrones, así como la organización y funcionamiento de dicho Instituto.

El 30 de diciembre de 1959, se reformó la Ley del Seguro Social, suprimiendo las facultades del Instituto Mexicano del Seguro Social, para organizar la seguridad social de los trabajadores al servicio del estado.

Conjuntamente con esta reforma se expidió la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, incorporado a este régimen a los trabajadores del servicio civil de la Federación, el Departamento del Distrito Federal, así como los trabajadores de organismos públicos que por Ley o por acuerdo del Ejecutivo Federal sean incorporados.

El 12 de marzo de 1973, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una nueva Ley del Seguro Social, que incluía cinco ramas obligatorias: 1) riesgos de trabajo, 2) enfermedades no profesionales, 3) pensiones, 4) guardería y 5) la nueva rama de retiro, para que finalmente, fuera derogada por Decreto del 12 de diciembre de 1995, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 21 de ese mismo mes y año, y misma que

incluye en la actualidad el régimen obligatorio, el régimen voluntario y el de incorporación voluntaria al régimen obligatorio.

El régimen obligatorio esta integrado por cinco ramas las cuales son:

- I.- Riesgos de trabajo.
- II.- Enfermedades y maternidad.
- III.- Invalidez y vida.
- IV.- Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
- V.- Guarderías y prestaciones sociales.

Así como la aparición de la Administradora de fondos de Ahorro para el Retiro, las cuales llevarán las cuentas individuales de los trabajadores.

ANTECEDENTES INTERNACIONALES

2.2.a DERECHO ROMANO

En el derecho romano antiguo, se conocieron dos formas de asistencia social, que podemos considerar como antecedentes de nuestros actuales sistemas de seguridad, por una parte la fundación de naturaleza pública y por la otra los colegios o uniones de artesanos, con características mutualistas.⁹⁸

En Roma se extendieron los Collegia, que eran formas de asociación de los ciudadanos, entre ellos sobresalen los llamados artificum vel o tenuiores, asociaciones con una finalidad mutualista, que para su constitución requerían de la unión de al menos tres

⁹⁸ GONZALEZ Y RUEDA, Porfirio Teodomiro. Op. Cit. pág. 43

individuos, los cuales se comprometían a contribuir, con aportaciones de entrada y periódicas, para formar un fondo común, que se destinaba principalmente a sufragar los gastos de enterramiento del socio fallecido y es probable que también fueran cubiertas otras necesidades como la enfermedad. Al pasar de los años y durante el cristianismo, tales Collegia ceden paso a las Diaconías, en las que, además de instruirse el principio mutualista como sociedad de socorros mutuos, se practicaba la asistencia privada al indigente con base en la caridad cristiana.⁹⁹

2.2.b EDAD MEDIA

Durante la Edad Media proliferaron las cofradías religiosas benéficas y gremiales, como instituciones de protección social. Ambas constituyeron asociaciones cuyos nexos era por una parte religioso y por la otra profesional y con finalidades mutualistas y asistenciales.¹⁰⁰

2.2.c ALEMANIA

Alemania, es sin duda el país donde nace, se desarrolla y consolida la actual seguridad social, su sistema es uno de los más completos del mundo y ha servido de ejemplo a gran parte de los países de Europa y América.

En el año de 1810 se estableció la obligación para empresario de asegurar prestaciones, en caso de enfermedad, a sus asalariados (criados y auxiliares de comercio) que conviviesen bajo el mismo techo. Años después en 1848, se dispuso que el empresario de la industria ferroviaria respondía de los accidentes de trabajo de sus empleados.

⁹⁹ ALMANSÁ PASTOR, José M. Derecho de la Seguridad Social. 6ª Edición. Ed. Tecnos. España, 1989, pág. 85

¹⁰⁰ *Ibidem*

Asimismo en 1854, las administraciones locales podían crear fondos mutualistas de enfermedad, e imponer la afiliación obligatoria de los asalariados, estas medidas constituyen el germen de la implantación de los seguros sociales por el canciller de Hierro en 1883 y años siguientes.¹⁰¹

Las primeras leyes que regulan un auténtico Seguro Social son promulgadas por el canciller de Prusia, Otto Von Bismarck, durante la época del Emperador Guillermo I. Bismarck, auxiliado por los economistas Adolfo Wagner y Shafle, comprendió la trascendencia de los seguros sociales como instrumento político para atraer a las clases económicamente débiles, unirlos en torno al Estado en definitiva, robustecer la autoridad de éste para contrarrestar, mediante la implantación de los seguros sociales, la acción de los riesgos a que con mayor frecuencia estaban expuestos los obreros y sus familias. Asimismo justificó la creación del Seguro Social en 1881, cuando sostenía que el Estado, el cual tenía la capacidad de reunir fácilmente dinero debía ser el que tome el asunto en sus manos, no como limosna, sino como un derecho a recibir ayuda, cuando las fuerzas se agotaran, y no se pudiera trabajar más, indicando de igual forma que con ello se tendría contenta a la población, evitando tal vez, así incluso una revolución.

Como se ha señalado, Bismarck, clarividente, se propuso además una actitud defensiva, la de acoger y practicar algunos postulados defendidos por el socialismo científico o de cátedra, impulso la solidaridad entre los individuos y las clases sociales, que había de expresarse a través del impuesto como instrumento destructivo (declaración del Congreso de Eisenach, inspirada por Schmoller y Warner); y el socialismo de Estado, que sostenía la necesidad de una progresiva socialización y el intervencionismo estatal en las relaciones laborales. A estas orientaciones respondió el mensaje del 17 de noviembre de 1881, en él que Bismarck expuso una nueva visión del Estado, dirigido no sólo a garantizar los derechos individuales sino también a promover el bienestar de los miembros

¹⁰¹ Op. Cit. pág. 70

de la colectividad y especialmente de los necesitados, mediante la creación de los seguros sociales.¹⁰²

Como ya lo habíamos señalado, la primera ley de un auténtico Seguro Social fue la del seguro obligatorio de enfermedades del 13 de junio de 1883, en la que se estableció que si un trabajador caía enfermo, el seguro le proporcionaba atención médica y ayuda financiera; la segunda, el 6 de julio de 1884, relativa al seguro de accidentes de trabajo de los obreros y empleados de las empresas industriales, determinó que cuando estos sufrían un accidente, el fondo de compensación sufragaba todos los gastos médicos; y la del 22 de junio de 1889, concerniente al seguro obligatorio de invalidez y vejez, que se otorgaba cuando quedaba total o parcialmente incapacitado, inválido o bien habiendo cumplido los 65 años y estando cesante, motivos por los cuales recibía una pensión que le permitiera vivir decorosamente.

Los gastos de los seguros eran cubiertos de la siguiente forma, los del seguro de accidentes era sufragado por el patrón; los del seguro de enfermedad se repartían entre la empresa y el trabajador, lo mismo que los de vejez e invalidez. En éstas dos últimas ramas, desde su inicio el Reich fue el tercer participante. Con ajuste al monto de sus participaciones, tanto patrones como trabajadores intervenían en la administración autárquica del Seguro Social.

Estas leyes delinearón el sistema de Seguro Social en lo futuro, sus características principales son:

a) Participación del trabajador en el costo del seguro, salvo en el de accidentes de trabajo, el cual era sostenido íntegramente por el patrón, con ajuste primero a la doctrina romana

¹⁰² Ibidem

de la extracontractual, aquilina y después por la teoría de la responsabilidad objetiva del riesgo creado.

b) Participación del Estado, en representación de la sociedad interesada en el sostenimiento de los seguros de invalidez, vejez, enfermedades y maternidad.

c) Administración autárquica del sistema de seguros, con intervención de los destinatarios del servicio, patrones y trabajadores.

En Alemania se define en el año de 1896 el término de accidente como : Un acontecimiento que afecta la integridad de un persona, el cual se produce en un instante y está claramente limitado en su principio y en su fin. ¹⁰³

Conforme se llevaban estos seguros a la práctica, va aumentando la necesidad de hacerlos más sólidos, por lo cual en 1900, los seguros sociales se enfocan con mayor amplitud y se procede a la unificación del de accidentes, que en 1905 se extiende a tres aspectos: accidentes, enfermedad e invalidez.

No obstante, esta tendencia no se completa hasta 1911, con la promulgación del Código Federal de Seguros Sociales y la Ley de Seguros a Empleados Particulares.

El sistema de seguros de Bismarck, que abarca salud, vejez, enfermedades y accidentes no incluyó la provisión del desempleo, mismo que ya había sido impuesto en Inglaterra desde 1911 e incorporado en Alemania hasta 1926, donde fracasó debido al desempleo.

¹⁰³ GONZALEZ Y RUEDA, Porfirio Tendoniro Op. Cit. pág. 44

Los principios de seguridad social contenidos en la leyes citadas, se ven fortalecidos y el establecerse en el artículo 161, Título V de la Constitución de Weimar de 1918, declaraba: "El Reich creará un amplio sistema de seguros para poder, con el concurso de los interesados, atender a la conservación de la salud y de la capacidad para el trabajo, a la protección de la maternidad y a la prevención de las consecuencias económicas de la vejez, de la enfermedad y de las vicisitudes de la vida".

De esta Constitución podemos derivar los principios aplicables a los seguros sociales:

- a) Competencia Federal.
- b) Seguros contra todos los riesgos de vida en el trabajo.
- c) Predominio de las pretensiones preventivas.
- d) Intervención de los asegurados en la administración de los seguros.

Los seguros sociales alemanes estaba integrados por las siguientes ramas:

- 1) Seguro obligatorio de accidentes y enfermedades profesionales.
- 2) Enfermedad y maternidad.
- 3) Seguro obligatorio de invalidez, vejez y muerte:
 - a) Seguro de los obreros
 - b) Seguro de los Empleados
 - c) Seguro de los mineros
- 4) Seguro contra el paro involuntario

La ley del 15 de julio de 1934, reorganiza la administración de los seguros sociales, autorizando al gobierno para dictar las disposiciones permanentes.

Según el autor español Almansa Pastor, los rasgos característicos que identifican al sistema alemán son:

“1a. La protección social se realiza mediante técnicas asegurativas, más de previsión que de seguridad social, informadas por el seguro privado y su noción central de riesgo, si bien con la imposición de su obligatoriedad.

2a. La exaltación del riesgo en lugar de su consecuencia, la necesidad, así como la instauración sucesiva por diversos regímenes asegurativos, caracterizan al sistema por una acumulación de seguros heterogéneos con gestiones administrativas independientes y coberturas desconexas.

3a. Los sujetos protegidos lo son en cuanto asalariados, de modo que el derecho a la protección reposa en la consideración de la actividad profesional aportada a la sociedad, y en cuando económicamente débiles, de manera que no todos los asalariados son protegidos, sino sólo los que carecen de medios propios.

4a. Las prestaciones a que tiene derecho lo son con carácter indemnizatorio, como sustantivas del salario perdido en virtud de la actualización del riesgo previsto.

5a. Finalmente, las cotizaciones para financiación contributiva del sistema, inspiradas por la idea central de laboralidad, toman como módulo no el valor de lo asegurado ni la mayor o menor probabilidad o peligrosidad del evento, sino la cuantía salarial, en cuya proporción se fija.”¹⁰⁴

¹⁰⁴ ALMANSA PASTOR, José M. Op. Cit. pág. 71

2.2.d INGLATERRA

Inglaterra es otro país que ha tenido gran influencia en el establecimiento de los seguros sociales, encontrando su primer antecedente en el establecimiento de hospitales privados, como el de Saint Bartholomew fundado en el año de 1123 y el de Saint Thomas, establecido en 1223, donde se les brindaba atención médica a los pobres.

Tomás Moro, es considerado el primer teórico de la seguridad social, a principios del siglo XVI, aparece a la luz pública su libro Utopía, donde indica que los obreros sin trabajo son víctimas de una grave injusticia social por la recurrente depresión en la demanda de fuerza de trabajo y por la inadaptación que los convierte en improductivos y propone que el Estado se haga cargo de los mutilados, inservibles, ancianos y enfermos.¹⁰⁵

La primera medida específica que se dio en Inglaterra, en cuanto a la seguridad social, tuvo lugar en 1897, cuando se aprobó una Ley de accidentes de trabajo (Workmen's Compensation Act), la que sostenía la protección al trabajador en la responsabilidad objetiva del empresario, reconociendo a aquel un derecho de indemnización directamente exigible a este último.¹⁰⁶

Las normas legales de previsión y seguridad social destinadas a proteger el derecho al trabajo y la tutela de los trabajadores, dictadas en Inglaterra fueron:

Ley sobre Educación de 1907, que establecía inspección médica, el cuidado de la salud y la condición física de los menores, en escuelas públicas elementales.

¹⁰⁵ GONZALEZ Y RUIEDA, Porfirio Teodoro Op. Cit. pág. 44

¹⁰⁶ ALMANSA PASTOR, José M. Op. Cit. págs. 72-73

En 1908 se expidieron la Ley de pensiones para la vejez y ley reguladora del trabajo en las minas de carbón, con una jornada de 8 horas.

En el año 1909 se dictaron tres ordenamientos, la Ley de bolsas de trabajo, que contemplo un sistema contra el paro forzoso; la Ley de proyectos Ciudades, para proporcionar casas baratas a los obreros y Ley de Trabajadores.

La primera legislación de seguros sociales apareció, con intervención de Lloyd y Churchill, quien se interesó en el seguro de enfermedad, habiéndose inspirado en el de Alemania. Churchill, ministro de comercio, conjuntamente con el secretario permanente del ministro, Hubert Llevellyng Smith y William Beveridge, proyectaron la ley de 1911, La cual se limitaba a cubrir las enfermedades de invalidez, ya que el seguro de vejez, viudez y orfandad no aparecieron sino hasta el año de 1925.

2.2.e FRANCIA

Según Porfirio T. González Ruelas, en el año de 1793 en Francia, aparece quizá por primera vez en la historia el concepto de derechos sociales, junto a los derechos individuales y políticos. Proclamándose el derecho al trabajo a favor de todos los hombres y el compromiso de la sociedad a garantizar los medios de subsistencia a quienes no disponen de capacidad del trabajo y el deber social de hacer accesible la educación a todos los ciudadanos.

Cien años después, en 1898, se expidió una Ley de Accidente de Trabajo, en donde se responsabilizaba al empresario en base al riesgo profesional y en 1930 cuando se establecen como seguros sociales obligatorios los de enfermedad, maternidad, invalidez, supervivencia y vejez.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Op. Cit. pág. 72

2.2. ESPAÑA

En España se comienza a manejar la idea del accidente de trabajo, mismo que es definido aquella lesión corporal que el trabajador sufiera con motivo del desempeño del trabajo efectuado por cuenta ajena.

La Ley del 30 de enero de 1900, configura el riesgo de accidente de trabajo sobre el principio de responsabilidad empresarial objetiva y la Ley del 27 de febrero de 1908, que crea el INP con la función, de difundir e inculcar la previsión popular, a la que después habría de añadirse la gestión directa de la protección establecida como obligatoria contra diversos riesgos.¹⁰⁸

El desarrollo y la seguridad social se fue estableciendo paulatinamente y como seguros sociales se van estableciendo los de vejez en 1919, el de accidentes del trabajo, imponiendo como obligatorio el aseguramiento de la responsabilidad empresarial, el de cargas familiares en el que precedió el régimen general llamado de subsidio familiar en 1938, un régimen adicional denominado plus familiar, con las empresas erigidas en unidades de aseguramiento y con prestaciones próximas en su forma, mas no en su causa, a los salarios en 1946; enfermedades comunes y accidentes no laborales en su doble vertiente de atención médica y prestación económica substitutivas del salario para 1942; enfermedad profesional, ya establecida por jurisprudencia del Tribunal Supremo que había asimilado aquella al accidente de trabajo, y por un régimen incipiente de protección en cuanto ciertas enfermedades en 1947, invalidez, al tiempo que se reorganizaba el de vejez en ese mismo año, y el paro forzoso en 1961, también con algún precedente anterior.

El seguro de vejez fue posteriormente completado con un sistema de prestaciones de supervivencia para los familiares próximos dependientes del causante en 1955.

¹⁰⁸ ALEJANDRO CHILIA, Manuel, *Instituciones de Seguridad Social* 10ª Edición revisada. Ed. Ciritas, S.A. España, 1985. pág. 32

Es importante destacar que desde 1946, empezó a desarrollarse un aseguramiento social también obligatorio, pero de naturaleza profesional o por ramas de la producción, representado por Mutualidades Laborales, a través de las cuales se creó un sistema complementario de protección, señaladamente por riesgos de vejez y supervivencia.¹⁰⁹

2.2.g ITALIA

En Italia a partir de 1919, se introdujo el seguro obligatorio y se desarrolla un sistema de prevención social como conjunto de seguros.

2.2.h RUSIA

En la Rusia Zarista, se estableció en 1912, los seguros sociales de enfermedad, accidentes de trabajo y muerte, pero su duración fue efímera debido a la revolución de 1917.

Como consecuencia de ésta, en el año de 1936 se expidió la Constitución de la Unión de Repúblicas Soviético Socialistas, que en su artículo 120 establecía que los ciudadanos tienen derecho a ser asegurados materialmente en su vejez, así como en caso de enfermedad y de pérdida de su capacidad de trabajo, mediante seguros sociales y asistencia médica gratuita a cargo del Estado.

El sistema de seguridad social soviético se centró en el marco de una economía planificada, donde los avances protectores iban solidariamente unidos a los desarrollos de producción y de los individuos y cuyas características fueron:

¹⁰⁹ Op. Cit. pág. 33

- a) Comprendía a casi todos los trabajadores a excepción de los que se dedicaban a actividades agrícolas, ya fuera bajo el régimen de explotación colectiva, en el individual o en el familiar, así como a los de actividades ocasionales.
- b) Los riesgos protegidos, son la pérdida de la capacidad de trabajo, la vejez, la enfermedad, etc.
- c) La asistencia médica corría a cargo de un sistema de salud gratuito y en algunos casos, estaban previstas las prestaciones en especie.
- d) El financiamiento, era cubierto mediante impuestos especiales que gravitaban exclusivamente sobre las empresas, sin ninguna aportación de los trabajadores.
- e) La gestión se confiaba a los sindicatos.

2.2.i NUEVA ZELANDA

El sistema de seguridad de Nueva Zelanda, es el más completo de los conocidos instaurando un sistema asistencial basado en la idea de solidaridad según la que todo individuo cuyo standard de vida descienda de un mínimo objetivo posee un derecho frente a la sociedad enjuagarlo y sus rasgos característicos son: que el sistema protege a todos los ciudadanos en cuanto y se protegen todas las necesidades sociales provenientes de enfermedad, vejez, invalidez, muerte, desempleo y cualquier otra que se pueda presentarse, siendo instaurado este seguro en 1938.

CAPITULO III

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION DEL COBRO DE CUOTAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

3.1 NATURALEZA JURIDICA

Por cuanto hace a la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución, no se ha podido determinar si éste se constituye como proceso jurisdiccional o es en realidad un procedimiento administrativo.

Jesús Quintana, cita a diversos autores en su obra el Derecho Tributario Mexicano, como a Giuliani Fonrouge, el cual indica que el procedimiento económico-coactivo reviste el carácter de un proceso jurisdiccional cuyo desarrollo se lleva a cabo ante la autoridad jurisdiccional.

Asimismo, añade, que Sergio F. de la Garza, considera que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento contradictorio no obstante que la doctrina extranjera sostenga su naturaleza jurisdiccional.

Afirma y sostiene que ante todo, debe precisarse con claridad lo que es el proceso y qué es el procedimiento. Agrega, que en general se denomina proceso a toda instancia ante un juez o tribunal respecto de una diferencia entre las partes, esto es, deviene en un conjunto de actos jurídicos coordinados y dirigidos a la satisfacción de la pretensión formulada, mientras que el procedimiento son aquellas formas conforme a las cuales los negocios administrativos se preparan, esto es, el conjunto de tramites realizados a fin de elaborar el acto administrativo o la solución del mismo.

Profundizando la diferencia entre ambos términos, cita a Alcalá y Zamora, mismo que indica que no son sinónimo o intercambiables, ya que si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso.

El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, mientras que el procedimiento se limita a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad de efecto jurídico, mismo que puede ser parte de un proceso o de un fragmento suyo.¹¹⁰

De esta forma, concluye Quintana, que no todo procedimiento es un proceso pero que todo proceso es un procedimiento. El procedimiento es un *cause*, constituido por una serie de actos ordenados encaminados a cierta finalidad, que puede ser jurisdiccional o no, mientras que un proceso implica invariablemente un litigio, composición.¹¹¹

Así las cosas, determina que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada, como por que materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia, sino la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor del mismo, haciendo a un lado la voluntad de este o aún en contra de éste último.¹¹²

De esta manera, encontramos que tanto la doctrina nacional, como la extranjera denominan a tal potestad como la facultad económico- coactiva, en tanto que el Código Fiscal de la Federación la regula bajo la denominación de procedimiento administrativo de ejecución. Así Giuliani Fourouge, define al procedimiento económico-coactivo como

¹¹⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México, 1988, págs 202-203.

¹¹¹ Op. cit. pág 204

¹¹² *Ibidem*

aquel procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias.

Miguel Fenech lo define como el medio jurídico por el que se logra la satisfacción del acreedor, cuando este no se consigue a través de la presentación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción al margen de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.¹¹³

Para Sergio F. de la Garza es “la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor,

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación prescribe en el párrafo primero del artículo 145 que las autoridades podrán exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por cuanto hace a Jesús Quintana, el procedimiento económico-coactivo consiste en la serie de actos efectuados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de aquellos contribuyentes que no han cumplido voluntariamente con sus obligaciones contributivas dentro del plazo determinado legalmente.¹¹⁴

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, lo define como un procedimiento administrativo, tanto subjetiva como objetivamente ya que por lo que respecta al primero, quien lo ejecuta es la administración, y el segundo por que su finalidad no es la resolución de una litis, sino la recaudación del importe de lo debido en razón de un crédito fiscal no cubierto voluntaria y oportunamente por el deudor mismo, no obstante no estar de

¹¹³ Op. cit. pág. 2100

¹¹⁴ Op. cit. págs. 201-202

acuerdo al mismo, ya que en ese caso debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir dicha controversia.¹¹⁵

De esta forma podemos considerar al procedimiento económico-coactivo de ejecución, como aquel procedimiento de carácter administrativo cuyo objeto fundamental consiste en la recaudación del monto del crédito fiscal la Ley, que el contribuyente omitió enterar en forma voluntaria y dentro de los términos concedidos por la ley.

ANTECEDENTES LEGALES

Los antecedentes más antiguos de la facultad económica-coactiva se localizan en el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de año de 1814, o más comúnmente llamado Constitución de Apatzingán, emitida por José María Morelos y Pavón, misma que señalaba en su artículo 36 que “ las contribuciones públicas no eran consideradas como extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para destinarlos a la seguridad y defensa”, mientras que el diverso numeral 41 establecía que “las obligaciones de los ciudadanos para con la patria eran la disposición de contribuir a los gastos públicos” y el 113 indicaba la atribución del Supremo Congreso de establecer contribuciones e impuestos, así como de recaudarlos.

Años más tarde, con la Constitución Federal de 1824, el artículo 50 fracción VII, se concedía al propio Congreso la facultad exclusiva de establecer los gastos generales y las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, fijar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno.

Para 1857, se determinó en el artículo 72 , fracción VII de la Constitución Federal, como facultad del Congreso la de aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación

¹¹⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. pág. 240

que debía presentarle el Titular del Poder Ejecutivo, así como el imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Agrega Quintana, que por cuanto hace a la Constitución Política de 1917, en el artículo 22 segundo párrafo se encuentra el fundamento del procedimiento administrativo de ejecución, al indicar que:

No se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco se considera confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como delincuencia organizada, o aquéllos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

Teniendo relación, al respecto lo prescrito por la fracción I del artículo 89 de la Ley Suprema, así como con el diverso 31 fracción IV, mismo que indica que son obligaciones de los mexicanos... "contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios, en que residen de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Así, afirma Quintana que dado que el Poder Ejecutivo, por conducto de su Titular, tiene facultad para ejecutar leyes y proveer dentro de su esfera administrativa a fin de vigilar su estricta observancia para el debido desarrollo de su función, resulta evidente que necesita de la participación de la población misma que no es otra cosa, que la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipio, en el sentido de contar con la potestad del imperio, puede obligar a los contribuyentes a enterarle los tributos que están obligados a cubrir.

Por su parte Sergio F. de la Garza, afirma que el procedimiento de ejecución, es un procedimiento contradictorio, ya que es un procedimiento administrativo por que el órgano que lo ejecuta es de la Administración, porque materialmente no persigue como fin último la resolución de ninguna controversia.¹¹⁶

Asimismo, este autor define al procedimiento administrativo de ejecución o de ejecución forzosa, como “el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad”. Agrega que dicho procedimiento persigue “la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito,...prescindiendo de la voluntad de ese deudor a aún en contra de su voluntad”.

De esta forma, el procedimiento en cuestión, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal satisfecho voluntariamente, por el propio deudor, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria o sustituta.¹¹⁷

De igual manera, presenta el carácter de ser un procedimiento de ejecución que pretende la satisfacción del interés del acreedor, por conducto de la prestación consistente en la obtención de una suma de dinero y en casos especiales de otros bienes.

Dicho procedimiento debe cubrir 3 aspectos:

¹¹⁶ IX: LA GARZA, Sergio F. Op. cit. pág. 808

¹¹⁷ Op. cit. págs. 808-809

1.- La existencia de un crédito fiscal no cubierto en el plazo establecido legalmente, tal y como se establece en el párrafo primero del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

2.- Como el procedimiento de ejecución implica una invasión a la esfera jurídica de los deudores a través de la afectación a su patrimonio a fin de satisfacer coercitivamente el crédito fiscal, dicha afectación debe darse estrictamente conforme a derecho.

3.- Implica la satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la suma de dinero debida o de la adjudicación de bienes en su favor. En virtud del carácter que reviste, dicho procedimiento, debe fundarse en una orden que otorgue al titular del derecho fiscal- la legitimación para exigir su ejecución forzosa constituyéndose aquel en la prueba legal del crédito fiscal y que ordena el cobro de la prestación a favor del Estado.

3.2 ELEMENTOS

A continuación, procederemos a explicar brevemente los elementos que conforman y tienen participación dentro del procedimiento, como son los elementos personales, y el crédito fiscal.

3.2.A PERSONALES

SUJETO ACTIVO

El principal destino de las contribuciones lo constituye el gasto público, que

como tal, es el que efectúan las entidades del Estado a cualquier nivel, es decir nivel Federal, Estatal y Municipal, así como diversos organismos públicos.

Así, el sujeto activo en materia tributaria la acción de exigir el cumplimiento de la obligación dentro de los términos de ley se presente como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, esto es, que cuenta con el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino que en forma simultánea, tiene la obligación de hacerlo.

Tal y como ha reconocido el Máximo Tribunal del país, el cobro de un crédito tributario es de interés público, pues toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que requiere el Estado para afrontar sus gastos, y consecuentemente, la administración no puede renunciar allegarse a lo que tiene derecho y necesita, al margen de que conlleve la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que si pagan, respecto de los que no lo hacen.

Asimismo, cabe señalar que en el supuesto de que la autoridad sólo puede efectuar aquello que la ley le autoriza, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones, de igual forma no puede renunciar a ese derecho, a costa de transgredir la ley.

Como se dijo, el Estado es el sujeto activo por excelencia, pero además de él pueden serlo determinados organismos independientes del propio estado que le auxiliaran en la administración pública, llevando a cabo funciones originalmente que le habían sido asignadas, como por ejemplo, la prestación de servicios sociales, y a fin de que dichos organismos obtengan los recursos económicos necesarios para satisfacer sus requerimientos financieros, el propio Estado autoriza al organismo a cobrar contribuciones, dentro del marco legal que le ha concedido tal potestad.¹¹⁸

¹¹⁸ Op. cit. pág. 132

Constitucionalmente, en México el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, pues el artículo 31, fracción IV de la constitución General de la República, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, menciona únicamente a la federación, Estados y Municipios, sin que se prevea la existencia de algún otro organismo, que pudiera revestir tal característica. Por ello, los organismos independientes del Estado u organismos descentralizados forman parte de la administración pública, colaborando con el poder Ejecutivo, por lo que constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal.¹¹⁹

Sin embargo, otros autores indican que en materia fiscal se pueden encontrar sujetos que a pesar de tener personalidad jurídica propia diversa a la del Estado, pueden adquirir la calidad de sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, los cuales son los llamados organismos fiscales autónomos, mismo que al margen de sus diferencias, legalmente tienen la facultad de determinar contribuciones, dar las bases para su liquidación y efectuar el procedimiento administrativo de ejecución.

Conforme a lo anterior, cuando el crédito tiene la característica de ser tributario, el cual puede derivarse, entre otros de aportaciones de seguridad social, el sujeto que se encuentra en aptitud de realizar el cobro, lo es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, y cuando se presentan adeudos originados por cuotas, concretamente del Instituto, el acreedor será el ente o la institución encargada de recaudar los ingresos en mención.

Cabe destacar la importancia del Instituto Mexicano del Seguro Social, mismo que como organismo fiscal autónomo posee la facultad de ejercer la facultad económica -

¹¹⁹ Op. cit. pág. 133

coactiva, puede asimismo ejecutar sus propias resoluciones ello en razón de estar facultado por la Ley.

De esta forma, puede afirmarse que los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria es en su conjunto el Estado, bien sea Federación, Estados y Municipios, pudiendo ser además un ente con personalidad jurídica propia como es el caso de los organismos fiscales autónomos.¹²⁰

SUJETO PASIVO

3.2.a Sujetos pasivos

Dentro de la relación jurídico-tributaria hablamos en primer término, del sujeto activo. Ahora nos toca tratar de definir al otro extremo de dicha relación, que es el sujeto pasivo, el cual es la persona que tiene a su cargo la obligación, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma jurídica.

Sánchez León, indica que a su criterio, el sujeto pasivo es aquella persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, la cual conforme a la Ley, se encuentra obligada al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuando por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que da origen al crédito fiscal.¹²¹

Asimismo, Raúl Rodríguez, expresa que para él, el sujeto pasivo de la obligación fiscal es aquella persona que de acuerdo a la Ley, debe satisfacer una prestación

¹²⁰ Op. cit. págs. 117-118

¹²¹ SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 5a. Edición corregida y aumentada. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1980. pág.290

determinada en favor del fisco, bien sea propia, de un tercero o se trate de una obligación fiscal substantiva.¹²²

Por otro lado Jesús Quintana, señala que en su criterio, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.¹²³

En materia tributaria, la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la aptitud o facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. No obstante, puede llegar a suceder que la contribución no sea enterada por la persona que efectuó el hecho generados sino por un tercero que de cierta forma tuvo relación con el sujeto de la contribución, bien sea por la coparticipación en la realización de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, etc.,. Esto nos lleva a identificar a dos personas: sujeto de la contribución y el sujeto pagador, sin que esto implique por su puesto que la presencia de uno implique automáticamente la liberación del adeudo.

No siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo, es la que realmente paga el tributo, ya que en ocasiones es una persona distinta la que lo paga, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación, transformándose en el sujeto pagador de la contribución. Así el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto que paga es aquella sobre la que incide el tributo por la transferencia del mismo.

¹²² RODRIGUEZ LOBATO, Raul Op Cit pág. 147

¹²³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op cit. pág. 388

El sujeto pasivo puede ser persona física o moral, aunque en materia de aportaciones de seguridad social, el sujeto pasivo será siempre una persona física, como lo es el patrón.

El otro tipo de sujeto pasivo, es el sujeto responsable, el cual se define como la persona que no obstante no haber llevado a cabo el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligado al pago de la obligación tributaria.

La figura del Responsable solidario, no encuentra su origen en el ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto de la contribución o bien con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

De esta forma y para el caso concreto del presente trabajo, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, establece que serán responsables solidarios con los contribuyente, los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones, como sería en el caso de los patrones al pagar el sueldo.

Por otra parte, el artículo 290 de la nueva Ley del Seguro Social, establece que en caso de la sustitución del patrón, el sustituto será solidariamente responsable con el nuevo, de las obligaciones derivadas de esta ley y nacidas antes de la fecha en que avise al Instituto, por escrito, la sustitución, hasta para el término de dos años, concluido el cual, todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón. Se considera que hay sustitución de patrón en el caso de transmisión, por cualquier título de los bienes esenciales afectos a la explotación con ánimo de continuarla. El propósito de continuarla en explotación se presumirá en todos los casos. De esta forma, podemos ver que, en materia de seguridad social, puede presentarse la figura del responsable solidario, más concretamente dentro del caso de la sustitución patronal.

En suma, la solidaridad establece un privilegio en favor del acreedor, pues el crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento y su pago, hecho por cualquiera de los dos, libera a ambos.¹²⁴

Otros autores en cambio, como Raúl Rodríguez Lobato, prefiere utilizar y a fin de establecer la distinción entre el sujeto pasivo y el pasivo responsable, denominarlos al primero deudor responsable y al segundo deudor responsable indirecto.

Asimismo, Pugliese estableció una clasificación de los sujetos pasivos, los cuales son los siguientes:

- a) **Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, que es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", esto es, legatarios, herederos, donatarios, etc.**

- b) **Sujetos pasivos por deudas de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa y se refiere a aquellas personas que conforme a la Ley, pueden disponer libremente de sus bienes sino también de los de terceros, por lo que la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, no obstante que el hecho generador lo haya efectuado un tercero.**

- c) **Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.**

- d) **Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad substituta. Son los substitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.**

¹²⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis, Op. cit. págs. 118-121

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Se presenta cuando determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva.¹²⁵

3.2.B. CREDITO FISCAL

FORMAS DE GARANTIZAR EL CREDITO FISCAL

El artículo 142 del Código Fiscal de la Federación establece en su fracción I, que procederá garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, el diverso numeral 141 del mismo Ordenamiento, indica por su parte, que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en diversas formas, las cuales son las siguientes:

- I.- Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto;
- II.- Prenda o hipoteca;
- III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;
- IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia;
- V.- Embargo en la vía administrativa; y

¹²⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl Op. cit. págs. 149-150

VI.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes. Por último, señala que las autoridades fiscales en ningún caso podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Formas de extinción del crédito fiscal.

No obstante la existencia de diversos modos destinados a extinguir la obligación tributaria, el más común es el cumplimiento o pago o sin embargo, existen otros modos de extinción como lo son la compensación, la confusión, la renuncia del acreedor o condonación, la consignación, la adjudicación de bienes mediante subasta.

A continuación, procederemos a analizar cada uno de ellos:

El pago.- Es el modo de extinción más característico, así como el que cumple con los fines y propósitos de la relación tributaria, definiéndolo Sergio de la Garza como un acto o negocio jurídico carente de la característica contractual, siendo en materia fiscal unitaria, en razón a responder a obligaciones de derecho público emanados expresamente de la ley y no como producto de un acuerdo de voluntades. Para ello, es necesaria la presencia de un crédito por una suma líquida y exigible, esto es, que la obligación

tributaria debe estar cuantitativamente determinada, siendo consecuentemente indispensable para la exigibilidad del crédito tal determinación.¹²⁶

Las personas que se encuentran obligadas al pago de la obligación tributarias son generalmente aquellas a las que la propia ley les impone la obligación de efectuarlo.

En la misma situación se encuentran los sujetos solidarios por solidaridad sustantiva, así como los sucesores a título universal.

Ahora bien, el objeto del pago consiste en la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria, quedando sujeto a los siguientes principios:

- A) Principio de identidad, por el que ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra, esto implica que, si la deuda es de dinero tiene que cubrirse en dinero única y exclusivamente.

- b) Principio de integridad, consiste en el hecho de que la deuda no se considera satisfecha hasta en tanto no sea cubierta en su totalidad, pues de otra forma, seguirá generando la obligación accesoria el pago de intereses moratorios (recargos) por las sumas insolutas y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro; y

- c) Principio de indivisibilidad, mismo que indica que el pago no podrá realizarse en forma parcial sino en virtud de un convenio expreso o por disposición legal.¹²⁷

Respecto al lugar en que debe efectuarse el pago tenemos que éste debe hacerse generalmente en la oficina recaudadora del lugar, en tratándose de causantes obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, el pago tendrá que realizarse en la

¹²⁶ DIE LA GARZA, Sergio F. Op. cit. págs. 595-596

¹²⁷ Op. cit., págs. 591-601

Oficina Recaudadora que tenga jurisdicción sobre el domicilio de aquellos, y si son deudores no obligados a inscribirse, dichos pagos se harán en la oficina recaudadora autorizada en que originalmente se radique el crédito por la autoridad que lo haya determinado y sea factible el cobro.

En el caso que nos ocupa, el pago lo efectuará el patrón por regla general ante la oficina de cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social,

Ahora bien, por lo que respecta al tiempo en el que debe efectuarse el cumplimiento de la obligación tributaria, debe efectuarse dentro del plazo marcado por la ley haciéndose generalmente en moneda nacional.

Los cheques certificados se admiten como medios de pago, pudiendo ser aceptados también cheques personales cuando los entrega el mismo deudor. En el caso de que los notarios públicos que se encuentren obligados a determinar y enterar contribuciones a cargo de terceros pueden hacer el pago mediante cheques sin certificar de las cuentas personales de los contribuyentes, debe expedirse en el caso particular a favor del instituto Mexicano del Seguro Social anotando en el cheque el registro del contribuyente en dicho organismo, pudiendo utilizar de igual forma para cubrir el adeudo Certificados de Tesorería.¹²⁸

La falta de pago de los tributos en tiempo y forma, reviste el aspecto de lesión al Estado por la falta de pago oportuno de la obligación.

El efecto del pago, es fundamentalmente la extinción de la obligación tributaria y consecuentemente, la liberación del deudor y para que dicho pago produzca tal efecto es menester que se reúnan los siguientes requisitos :

¹²⁸ Op. cit., págs 603-608

- a) Que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente, sin reservas de ninguna naturaleza.
- b) Que debe mediar buena fe por parte del deudor.

Ahora bien, por lo que hace al pago bajo protesta, tenemos que este es la entrega a la autoridad fiscal de la suma reclamada como crédito fiscal, con la particularidad que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar medios de defensa legal en contra del cobro que le hace la autoridad. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la Tesis Jurisprudencial número 84, misma que indica:

“PAGO BAJO PROTESTA.- En materia de Amparo es indispensable seguir el formalismo sacramental del “pago bajo protesta” para que no se considere consentida la Ley Tributaria y no opere la causal de improcedencia que prevé el artículo 73 fracción XI de la Ley de Amparo”:

Tesis 84, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1977, Pleno p. 193.¹²⁹

COMPENSACION.- Se puede definir como la forma de extinguir en la cantidad respectiva, las obligaciones de quienes por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras entre ellas mismas.

En materia fiscal, existen sistemas que niegan la posibilidad de la compensación de los créditos fiscales, y hay otros que reconocen la eficacia de la institución en una forma restringida.

¹²⁹ Op. cit. págs. 610-611

De la Garza, citando a Fonrouge, hace la observación en el sentido de que al margen de algunas excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones, agregando por su propia naturaleza especial como crédito fiscal, su pertenencia al derecho público y el carácter de deber cívico que reviste la obligación al pago, se constituyen en elementos que no hacen factible la compensación como un modo ordinario de extinción.¹³⁰

Los presupuestos que deben operar para que proceda la compensación son:

- 1) Reciprocidad y propio derecho, esto es, resulta necesario que los acreedores y los deudores sean por propio derecho y obligación propia;
- 2) Los créditos a compensar deben ser principales y no accesorios o dependientes;
- 3) Los créditos fiscales a compensar deben ser en dinero;
- 4) Los créditos fiscales deberán ser liquidados;
- 5) Deben ser exigibles, esto es, no estar sujetos a controversia;
- 6) La libre disposición de los créditos, es decir, no pueden compensarse los créditos cuando estén sujetos a embargo respecto de alguna otra institución; y

Es importante señalar que para poder proceder a la compensación, es necesaria la previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LA CONDONACION

Se constituye como otro medio más para la extinción e los créditos fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 establece que el Ejecutivo Federal, por medio de Resolución de carácter general, puede condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y accesorios cuando se haya afectado o se trate de

¹³⁰ Op. cit. pág. 613

impedir afectar la circunstancia de algún lugar o región, una rama de la actividad, etc. Sin embargo, en materia de seguridad social, la figura de la condonación no opera, en virtud de que el Instituto no puede renunciar a exigir a sus deudores el monto de cuotas, capitales constitutivos, recargos y actualizaciones.

REMATE Y ADJUDICACION DE BIENES

Cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el deudor, la administración fiscal debe dar inicio en contra del deudor el procedimiento de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, dentro del cual pueden secuestrarse o embargarse bienes del deudor o de responsables, procedimiento que en ocasiones puede concluir con la adjudicación.

Al respecto, Rossy distingue entre la adjudicación en pago y la adjudicación para pago, ya que mientras la primera puede definirse como "aquel acto por el cual el titular del órgano jurisdiccional entrega en dominio una cosa o un derecho perteneciente a un deudor y diferente de lo debido, el acreedor, quien consiente en recibirlo como pago de su crédito"; mientras que la adjudicación para pago es el acto por el que "el titular del órgano jurisdiccional entrega al acreedor una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido, que el acreedor consiente en recibirlo, y con el producto de su posterior enajenación, hará pago de su crédito, hasta donde lo cubra lo obtenido en la venta, liquidando entonces con el deudor la diferencia en más o menos contenida en la enajenación del bien o derecho adjudicado".¹³¹

DACION EN PAGO.

Puede definirse como el acto por el que el deudor, voluntariamente efectúa a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien acepta recibirla en

¹³¹ Op. cit. pág. 619

substitución de ella, mientras que la dación para pago es el acto por el cual el deudor voluntariamente transmite una cosa o un derecho distintos del objeto de la prestación al acreedor el que consiente en recibirla en substitución de éste con el fin de allegarse el pago del crédito.

En el derecho fiscal mexicano, esta forma de extinción del crédito fiscal puede presentarse y una vez que es aceptada, se debe "suspender temporalmente el cobro del crédito respectivo, teniéndose como pagado el mismo, hasta el momento en que sea dado de baja en los registros contables y administrativos".¹³²

LA CONFUSION

Acontece cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona, resurgiendo la obligación si la confusión cesa. La confusión que pueda presentarse sólo produce sus efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda. No obstante, diversos autores indican que tal situación tiene pocas probabilidades de actualizarse en materia fiscal, sin embargo, autores como Gonrouge afirman lo contrario.

LA PRESCRIPCION

Nuestro derecho admite que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y se presenta tanto a favor de los contribuyentes, extinguiéndose sus obligaciones tributarias mediante el transcurso del plazo de 5 años como a favor del Estado en tanto los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios y su fundamento consiste en dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos, pues tal y como ha establecido el Tribunal Fiscal de la

¹³² Op. cit. pag. 621

Federación, "la prescripción fue creada a fin de que tanto los intereses del fisco como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión lo que provocaría que no se podrían fijar las condiciones económicas del erario, ni de los negocios de los particulares".¹³³

Para el efecto de que comience a correr el término establecido de 5 años, es menester que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado, según el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido, y para el caso de la entrada en vigor de una nueva ley mediante la cual aumente o disminuya dicho plazo, se aplicará la nueva ley sin que por ello se viole el principio de irretroactividad.

La figura de la prescripción se encuentra igualmente contemplada en el texto de la Ley del Seguro Social, próxima a entrar en vigor, ya que en su artículo 297, establece que el derecho del Instituto a fijar en cantidad líquida los créditos a su favor, se extingue en el término de 5 años, no sujeto a interrupción, contados a partir de la fecha de la presentación por el patrón o por cualquier otro sujeto obligado, interrumpiéndose solo en el caso de que sea interpuesto el Recurso de inconformidad o juicio.

Por su parte, el artículo 298 del mismo Ordenamiento indica que la obligación de enterar las cuotas y los capitales constitutivos, prescribirá a los 5 años de la fecha de su exigibilidad.

Así, tenemos que tanto el derecho del Instituto para fijar y exigir los créditos a su favor, como la obligación de enterar las cuotas y capitales constitutivos, prescribe para ambos casos a los 5 años, estableciéndose sólo la excepción de la interrupción en el primero de ellos cuando sea promovido el recurso de inconformidad o juicio.

¹³³ Op cit. pág. 625

3.3 CONSTITUCIONALIDAD

La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, en México se ha conocido como la facultad económico coactiva.

Ya desde el año de 1947, el gran administrativista, Don José Ma. del Castillo Velasco señalaba que cuando la autoridad perseguía a un deudor de la hacienda pública y exigía el pago de algo que era debido al erario generalmente ésta armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, procediendo el representante de la autoridad a allegarse de los bienes propiedad del deudor, y efectuar trances y remates de ellos, sin que deba mediar alguna otra diversa autoridad.

Desde el siglo XIX, la Suprema Corte se enfrentó al problema de determinar la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, en razón de que la misma resultaba violatoria del artículo 14 Constitucional. Al respecto, el maestro Gabino Fraga indicaba que el pago de las contribuciones no era una obligación de carácter civil y por lo tanto, regulada por el derecho común, sino una necesidad imperiosa que la transforma en un servicio público, el cual debe presentarse aún en contra de la voluntad del obligado y en esa medida no puede dicha obligación adquirir una forma judicial.

Asimismo, Vallarta afirmaba que si se insistía en el hecho de que la facultad económico-coactiva debía tener su origen en un procedimiento judicial, implicaba que se estaba ante la presencia de una confusión de facultades de los poderes públicos. De igual forma, el mismo jurista sostenía que la facultad a que se ha venido haciendo referencia forma parte de las funciones administrativas, razón por la cual el Poder Ejecutivo si se encuentra en aptitud de ejercerla.

En ese mismo sentido, se alegó que dicha facultad transgredía lo previsto por el artículo 17 de la Constitución General de la República en razón de que el Poder Ejecutivo, al estar exigiendo el pago de créditos fiscales por medio del apremio, no era otra cosa sino estar haciéndose justicia por sí y ejerciendo presión para reclamar sus derechos.

Al respecto, Vallarta expresó que si el Poder Ejecutivo utilizara la violencia exigiendo los servicios públicos impuestos legalmente a los ciudadanos, de la forma proporcional y equitativa establecida legalmente, si le estuviera prohibido obligar al particular aún por la fuerza, a que preste los servicios que le toca cubrir, el sería imposible y estaría de más dicho Poder mismo al que nuestra Carta Magna le asigna que provea respecto a la exacta observancia de las leyes, en el supuesto de que para cada uno de sus actos requiriera de la resolución de un juez para legitimar su actuación. Se puede citar la siguiente jurisprudencia.

PROCEDIMIENTO DE EJECUCION. NO VIOLA EL ARTICULO 17 CONSTITUCIONAL.- el 2º Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito ha sostenido que el ejercicio de la facultad económico-coactiva no es la violencia prohibida por el artículo 17 Constitucional y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando dentro de los límites de su competencia legal y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlos efectivo.

Semanario Judicial de la Federación. VII Época, vol. 90, 6ª parte, p. 147, Mayo, Act. Adm.. VII, tesis 5957 p. 1034.

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA.- SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA.- El 2º Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito ha definido en tesis muy reiterada que el ejercicio de la facultad económico-coactiva no constituye la violencia prohibida por el Artículo 17 Constitucional. Informe 1976, 3ª parte, tesis 3, p. 105 y Mayo Act. Adm. V, Tesis 4263, p. 844

De igual forma, se discutió que la facultad que nos ocupa resultaba transgresora del artículo 22 de la Constitución General de la República, ya que al indicar el mismo que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que correspondan a una persona para el pago de impuestos o multas, expresa que ello acontece siempre que esa aplicación sea efectuada por la autoridad judicial, lo que no es otra cosa mas que dicha autoridad es la que debe intervenir para el cobro de los créditos fiscales. A ese respecto, el Máximo Tribunal de nuestro país, expresa que si bien el legislador quiso que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil respecto de la comisión de un delito, sea hecha únicamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo, en tratándose del pago de impuestos o multas, siendo este criterio enteramente lógico, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, cuanto porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que emana de la propia Constitución y no hay algo más acorde con esto, que el Poder Ejecutivo, tenga las atribuciones necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto.

Cabe citar la siguiente Jurisprudencia:

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA. NO ES CONFISCACION DE BIENES.- El 2º Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito ha resuelto que la actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuesto o multas es lícito llevado a cabo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones de carácter ejecutivo y que si bien por supuesto pueden someterse a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren para su validez de la previa aprobación de los tribunales.

2º Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito, Semanario Judicial de la Federación VII Época, vol. 90, 6ª parte, p. 147, Mayo, Act. Adm. VI, tesis 5957, p. 1034.

Gabino Fraga expresaba su convencimiento de "la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga la responsabilidad de hacer efectivos los impuestos", de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas, y que las controversias que hayan podido surgir hayan sido resueltas, en el sentido mas conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.¹³⁴

A su vez, Gregorio Sánchez León, en su libro *Derecho Fiscal Mexicano*, establece que tanto la doctrina, la jurisprudencia y la legislación, están conformes en señalar que cuando el procedimiento administrativo se ventila ante las autoridades fiscales se cumple la garantía de audiencia estipulada en el Artículo 14 Constitucional., que dentro del mismo procedimiento administrativo de ejecución no se observa la garantía de audiencia, toda vez que el artículos 145 del Código Fiscal de la Federación regula dicho procedimiento no señala el otorgamiento al particular el derecho para ser oído en defensa, es decir, que le sea otorgada la oportunidad de presentar sus excepciones y defensas, ni se le da la oportunidad de aportar pruebas y de alegar en su favor ya sea por algún sistema de comprobación, por lo que considera que en si el procedimiento no es inconstitucional sino que lo son las secuelas procedimentales.

Sin embargo, agrega que lo correcto sería que al hacersele del conocimiento al deudor de la existencia del requerimiento de pago, se le previniera para que pagara y de no estar ajustado a derecho el crédito, a fin de que diera una especie de contestación al requerimiento.

Agrega que en su concepto, ningún ordenamiento jurídico que regule un procedimiento administrativo puede omitir el derecho constitucional del particular de ser

¹³⁴ Op. cit. págs. 805-808

oido, no obstante cualquier otra modalidad en materia administrativa, por el contrario, debe armonizarse dicha garantía de audiencia con los procedimientos administrativos.

Cita a diversos autores como al Doctor Burgoa Orihuela y al Maestro Alfonso Nava Negrete, indicando que mientras el primero sostiene que de acuerdo a su criterio, el procedimiento administrativo que nos ocupa, viola la garantía de audiencia, en razón de que en sí mismo dicho recurso no respeta la garantía de audiencia, sino que dicha observancia se da a través del diverso recurso de oposición al procedimiento de ejecución, mientras que el segundo establece por el contrario, que no siempre es posible otorgar al particular la oportunidad de presentar pruebas y ser oídos dentro del procedimiento de elaboración de los actos administrativos, ya que su cumplimiento se suplirá con el procedimiento de impugnación.

Sánchez León no comparte el criterio del último autor, en el sentido de que no siempre puede otorgarse a los contribuyentes la oportunidad de ser oídos y presentar pruebas en su favor, ya que siempre y en todo momento debe observarse el cumplimiento a la garantía de audiencia, y su observancia debe darse "dentro de la producción del acto administrativo, y no dentro de su ejecución", máxime en este tipo de actos, donde se da la posibilidad de privarlo de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 Constitucional.¹³³

3.4 ACTOS ADMINISTRATIVOS

El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla, por conducto de una serie de actos procedimentales, los cuales poseen la característica de ser actos administrativos. Dichos actos se refieren usualmente a bienes y derechos ajenos a la

¹³³ SANCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, págs. 92-97

administración, así como en beneficio de éste, no son propiamente actos procesales, sino procedimentales, ello en razón de no existir ni partes ni controversia.

Los elementos del procedimiento administrativo de ejecución son todos aquellos actos ejecutados por la autoridad fiscal, que se coordinan con el propósito de alcanzar la finalidad propuesta, que es el pago del pago de un crédito fiscal.

Para Sergio F. De la Garza los actos en el procedimiento administrativo de ejecución consta de tres actos: actos de iniciación, actos de desarrollo y actos de conclusión.

INICIACION

Los actos de iniciación tienen por objetivo el requerir de pago al deudor, sea responsable o solidario, respecto del crédito fiscal que no hubiere sido cubierto dentro del plazo señalado por la ley.

El requerimiento en contra del deudor principal se produce cuando el sujeto pasivo principal del crédito no ha efectuado por su propia voluntad el pago de éste dentro del plazo señalado por la ley, o a falta de disposición expresa, dentro de los términos establecidos dentro del Código Fiscal de la Federación, concretamente en su artículo 6º, mismo que indica:

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los primeros citados proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar

la retención en moneda nacional. Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial.

El Instituto Mexicano del Seguro Social podrá, conforme el párrafo tercero del Artículo 40 de la Ley de la materia, conceder a solicitud de los patrones prórroga para el pago de los créditos derivados de cuotas, actualizaciones y recargos. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto actualizado en los términos que establezca el Código Fiscal de la Federación.

La autoridad recaudadora, en la que se encuentre radicado el crédito fiscal en nuestro caso, el lugar donde se haya fincado el capital constitutivo por parte del Instituto Mexicano del Seguro Social, procederá a dictar la resolución conocida como mandamiento de ejecución, la cual contendrá la orden de requerir el contribuyente el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento que de no efectuarlo le serán embargados bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios, consistentes estos últimos en los vencimientos que se vayan presentando en el transcurso del procedimiento administrativo de ejecución, los gastos de ejecución, los recargos y las actualizaciones.

El artículo 39 de la nueva Ley del Seguro Social, prescribe que los capitales constitutivos tienen el carácter de definitivos al momento de ser notificados y deberán pagarse los días 17 del mes inmediato siguiente.

El requerimiento de pago será notificado conforme a lo dispuesto por el artículo 134, del Código fiscal de la Federación, el cual indica:

"I.- Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

II.- Por correo ordinario o telegrama, cuando se trate de actos distintos a los señalados en la fracción anterior.

III.- Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código”.

Como hemos visto, el requerimiento es un acto indispensable en el sentido de dar cumplimiento a una carga procesal, considerándosele como un acto debido, pues constituye una obligación administrativa para el funcionario, la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, a fin de incorporar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su cargo y que no ha sido cumplido voluntariamente por el contribuyente.

Sirve de apoyo a lo anterior, la Tesis visible en la página 1960, del Volumen XXV, correspondiente a la Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, en la que se expresa: “La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta

viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución".¹³⁶

Ahora bien, cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido en forma voluntaria con la obligación tributaria que le corresponde, puede ser posible que la autoridad considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por el adeudo ajeno. Las responsabilidades pueden ser de tres tipos, a saber, la sustituta, la solidaria y la objetiva.

La responsabilidad sustituta, puede definirse como aquel que en razón de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal sin que haya intervenido personal y directamente, sino porque conoció el procedimiento de formación del crédito fiscal, o paso ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo.

En cuanto a la responsabilidad solidaria puede decirse que es una responsabilidad verdadera a título represivo en contra no nada más del deudor principal, generador del crédito fiscal, sino de aquellas personas que comparten dicha responsabilidad como si fuera propia.

Al respecto, tenemos que el artículo 290 de la nueva Ley del Seguro Social, establece que en el caso de sustitución del patrón el sustituido será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de la misma Ley y nacidas antes de la fecha en que se avise al Instituto por escrito, la sustitución, hasta por el término de dos años, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón, considerándose que hay sustitución de patrón en el caso de transmisión, por cualquier título, de los bienes esenciales afectos a la explotación con ánimo de continuarla.

¹³⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otros. Op. cit. págs. 201-206.

La responsabilidad objetiva, se constituye como una garantía real sobre el objeto materia del hecho imponible. Por efecto de tal, "todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo, sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución del procedimiento sobre el mismo objeto".¹³⁷

Es necesario que el responsable solidario previo a dar inicio al procedimiento que nos ocupa, se le instaure un procedimiento de cobro por el que se le de la oportunidad de dar cumplimiento en forma voluntaria con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal.

De esta forma, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación.

La resolución en comento deberán constar por escrito, señalar la autoridad que la emite, estar fundada y motivada, expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente, el nombre de la persona a quien vaya dirigida, y la causa legal de responsabilidad.

En el caso de que el responsable solidario no cubra el crédito fiscal dentro del plazo señalado, será necesario la emisión de un mandamiento de ejecución, el cual "constituye la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución y contiene el apercibimiento al requerido señalando que en caso de no pagar, le serán embargados bienes necesarios a fin de hacer efectivo el crédito fiscal".¹³⁸

¹³⁷ Op. cit., págs. 206-207

¹³⁸ Op. cit., págs. 207-208

DESARROLLO

Estos actos de desarrollo son aquellos actos procedimentales orientados a obtener el desenvolvimiento del procedimiento, encausándolo a la obtención del resultado que con el se pretende y formándolo materialmente.

Así, los actos de desarrollo se dividen a su vez, en actos de dirección, actos de coerción y actos de valuación. Procederemos a explicar brevemente cada uno de ellos

a) Actos de dirección.- Están encaminados a conducir el proceso de ejecución por medio de las etapas establecidas en las normas del procedimiento, tales como "los actos de resolución, que no son otra cosa que declaraciones de voluntad de la autoridad fiscal dirigidos a obtener determinadas consecuencias legales; los actos de comunicación que se puedan tener con diversas autoridades o con particulares por medio de despachos y notificaciones; o bien los actos de constancia, mismos que persiguen alcanzar la permanencia de los actos de procedimiento que en un momento no dejen constancia en sí mismo, tales como el acta de requerimiento, el acta de embargo, entre otros".¹³⁹

b) Actos de coerción.- Por las características propias del procedimiento económico coactivo de ejecución, se producen una serie de actos principalmente de origen coercitivo, los cuales inician con el embargo, y finalizan con la adjudicación y distribución del producto del remate

De la Garza, cita a Fénech, señalando que por embargo de bienes se debe entender al acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, en su poder o bien en el de terceros,

¹³⁹ DE LA GARZA, Sergio F. Op. cit. págs. 814-815

estableciendo la conformidad con la ejecución y presenta el constreñimiento al contribuyente con el objeto de que proceda a abstenerse de efectuar algún acto encaminado a sustraer los bienes determinados y sus accesorios de la garantía del crédito.¹⁴⁰ Agrega que el embargo en sí mismo, no priva ni expropia al contribuyente de su facultad de disposición, sino que adquiere la característica de ser una mera garantía.

Para que pueda proceder el embargo, deben presentarse los siguientes supuestos:

La existencia de un crédito fiscal el que haya por sí dado inicio al procedimiento de ejecución, y en caso dado que el deudor no cubra el crédito fiscal exigido así como el importe de sus accesorios legales, se procederá a embargar bienes suficientes para en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o bien adjudicarlos en favor del fisco; embargar negociaciones para que con su intervención, se obtengan los bienes necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios.

La petición del interesado, para garantizar un crédito fiscal, esto es, que el deudor puede elegir la forma de garantizar el crédito fiscal, y si el deudor cubre el crédito dentro de los plazos legales, no se encontrará obligado a pagar gastos de ejecución

Se podrá practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito fiscal se encuentre determinado o sea exigible, sólo en el caso de que a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el deudor se ausente, enajene u oculte bienes, convirtiéndose en definitivo al tiempo de la exigibilidad de tal crédito y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

El embargo será procedente en todos aquellos en que además del Código Fiscal de la Federación, se establezca en otras disposiciones.¹⁴¹

¹⁴⁰ Op. cit. págs. 815

¹⁴¹ Op. cit. págs. 816-817

Ahora bien, los sujetos que intervienen en el embargo son el ejecutor, el deudor, o bien la persona con la que se entienda la diligencia y los testigos, siendo designado dicho ejecutor por la Oficina en se encuentre radicado el crédito fiscal, presentándose en el domicilio del deudor y practicando la diligencia de secuestro de bienes.

El embargo en cuestión puede darse en forma simultánea con la notificación del requerimiento, debiéndose realizar en días y horas hábiles o bien habilitadas para la misma.

El artículo 155 del Código Fiscal de la Federación establece que la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en se debe de trabar, señalándose en el orden que a continuación se indica:

- I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios;
- II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro, a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia;
- III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores;
- IV.- Bienes inmuebles.

Pero no sólo la persona con quien se entienda la diligencia de embargo se encuentra facultada para señalar bienes susceptibles de embargo, ya que el artículo 156 del Ordenamiento antes citados, establece, que el propio ejecutor podrá señalarlos, cuando no se señalen bienes suficientes a juicio de éste último o no haya seguido el deudor el orden a que hace referencia el artículo anterior; o bien cuando el deudor no obstante tener la posibilidad de señalar como bienes embargables, señale, bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior, o bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Cabe destacar que el diverso numeral 157 del Ordenamiento en comento, establece que quedan exceptuados de embargo el lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares; los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares; libros, instrumentos, útiles y mobiliario necesarios para el ejercicio de la profesión arte y oficio del deudor; las maquinarias, enseres y semovientes de las negociaciones a juicio del ejecutor; el derecho de usufructo pero no sus frutos; los derechos de uso o de habitación; el patrimonio de familia; los sueldos y salarios, pensiones.

Los bienes embargados, se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios necesarios, siendo designados por los jefes de las oficinas ejecutoras; y para el caso de embargo de bienes raíces o negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, tal y como lo establece el artículo 153 del Cuerpo Legal a que se ha venido haciendo referencia.

Tal y como prescribe el artículo 158, del Código en cita, si se presentara el caso de que un tercero al momento de designarse bienes para embargo, se opusiera un tercero, argumentando tener el dominio de ellos, no será practicado el embargo, si se demuestra en el mismo acto, la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor, dicha resolución será provisional debiendo ser ratificada por la oficina ejecutora, llegado el caso de que ésta decidiera no ratificarla, el ejecutor deberá continuar con la diligencia, informando al interesado que podrá hacer valer el recurso de revocación, establecido en el mismo Cuerpo de Leyes.

El artículo 159 indica por su parte, que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Tales bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución ya hayan sido embargados por autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo, no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal.

Medidas coercitivas.- se refieren a las medidas de las cuales pueden hacer uso los ejecutores para el caso de que el deudor o cualquiera otra persona pretenda impedirle materialmente el acceso al domicilio o al lugar en que se encuentren los bienes, en cuyo caso tendrá la opción de solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública a fin de llevar adelante el procedimiento de ejecución, tal y como lo señala el artículo 162 del mismo Ordenamiento citado.

Si durante el embargo, señala el artículo 163, la persona con quien se entiende la diligencia, no procediera a abrir las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquel suponga se guardan, dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables, Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trará embargo en los muebles cerrados y en su contenido y los sellará y enviará en depósito a la oficina ejecutora, donde será abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal, y si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil

transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará, siguiendo para su apertura el procedimiento establecido en líneas anteriores.

Los actos de valuación se refieren a aquellos actos procedimentales encaminados a fijar un valor a los bienes embargados como un acto previo a su enajenación o adjudicación forzosa.

Por su parte, los actos de enajenación forzosa, se constituyen como el acto central del procedimiento de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal.

El artículo 173 del Ordenamiento en cuestión establece que la enajenación de bienes embargados, procederá a partir del día siguiente a aquel en se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 del mismo instrumento jurídico, el cual indica que la base para la enajenación será el de avalúo y para las negociaciones, el avalúo pericial; cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento, cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere el diverso numeral 192; o bien al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieran hecho valer.

La enajenación, se hará, salvo excepciones, en subasta pública que será celebrada en el local de la oficina ejecutora, pudiendo designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas conforme al artículo 174 del multicitado Código.

El remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los 30 días siguientes a aquella en que se determinó el precio que deberá servir de base, publicándose la convocatoria por lo menos 10 días antes del remate, fijándose ésta en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos más convenientes. La postura legal será aquella que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el

remate., debiéndose ofrecer de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, y si el importe de la postura es menor a éste, se rematará de contado los bienes embargados.

El artículo 181, señala que el escrito en que se haga la postura, se acompañará un certificado de depósito de por lo menos el 10% del valor fijado a los bienes de la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto.

El importe de los depósitos antes mencionados garantizaran el cumplimiento de las obligaciones contraídas por los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematadas. Una vez fincado el remate previa orden de la autoridad ejecutora serán devueltos los certificados de depósito a los postores, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuara como garantía del valor de su obligación, pudiéndose efectuar incluso la adjudicación en favor del propio Instituto, de acuerdo a la facultad conferida por la fracción III de la nueva Ley del Seguro Social.

CONCLUSION

Los actos de conclusión son aquellos encaminados a finalizar el procedimiento administrativo de ejecución.

El producto del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, será aplicado a cubrir el crédito fiscal en términos de lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, mismo que en su parte conducente señala:

Que los pagos que se hagan se aplicaran a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de éste mismo ordenamiento, relativa a los cheque recibidos por las autoridades fiscales en tiempo y no sean pagados, haciendo la aclaración en la nueva Ley del Seguro Social, no se encuentra contemplada la figura de las multas.

Una vez efectuada la aplicación del producto de la ejecución, las cantidades excedentes serán entregadas al embargado, a menos de que exista una orden escrita o que el mismo acepte por escrito que se haga entrega parcial o total del saldo a un tercero.

El fisco Federal, tendrá preferencia sobre los Locales para recibir el pago de créditos, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos y de salarios o sueldos devengados, así como de indemnizaciones de trabajadores.¹⁴²

3.5 SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO

Tal y como quedó explicado, el procedimiento administrativo de ejecución, se constituye como el conjunto de actos administrativos que la autoridad lleva a cabo en el tiempo y por medio de los cuales pretende la obtención, a través de la vía coactiva, de un crédito fiscal.

Ahora bien, dicho procedimiento es llevado a cabo por la autoridad ejecutora hasta llegar a la meta trazada, esto es la consecución del pago o la garantía del interés fiscal, sin

¹⁴² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Otro. Op. cit. págs. 222 y 224

embargo, puede ser que durante su tramitación se den acontecimiento que lo suspendan en su desarrollo o bien, que le pongan fin.

Raúl Rodríguez Lobato, en su libro *Derecho Fiscal*, cita a Miguel Fenech, señalando que define a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, "como la detención que presenta su avance, merced a causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse el avance del procedimiento o por el contrario son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del citado procedimiento".¹⁴³

Por su parte, De la Garza, sostiene que puede entenderse a la suspensión del procedimiento como "la paralización temporal que pudiera presentar en su desarrollo aquel, gracias a causas exteriores a él y que una vez transcurrido el tiempo, o bien sean substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento".¹⁴⁴

La suspensión del procedimiento económico-coactivo se rige por lo establecido en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en los que se contempla tanto la suspensión provisional como la definitiva.

"Artículo 144. no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se

¹⁴³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl Op. cit. pág. 242

¹⁴⁴ DE LA GARZA, Sergio F. Op. cit. pág. 832

hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución”.

Por otro lado, cabe señalar que los presupuestos de la suspensión del procedimiento de ejecución consisten fundamentalmente en el hecho de que requiere que diversas instancias sean iniciadas por el deudor o por terceros, los que pueden al cabo del tiempo provocar en su resolución efectos que influyan inevitablemente en el resultado del procedimiento de ejecución, por lo que en ese sentido es conveniente suspenderlo hasta la resolución de las instancias.

De acuerdo con el mismo Cuerpo de Leyes aludido, se establecen las siguientes instancias:

RECURSO DE REVOCACION.- El cual se encuentra regulado por los artículos 116 al 128 del Código en cita, y puede promoverse por la persona afectada por el procedimiento en cuestión, procediendo en general contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales, o bien contra diversos actos que afecten al contribuyente, tales como aquellos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución, o se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución. También procederá en el caso de afectación a terceros .

OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION .- No constituye propiamente un recurso, sino que basta que el contribuyente garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, asimismo, tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación o de 15 días, tratándose de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de

los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

JUICIO DE NULIDAD.- Se promueve ante el Tribunal Fiscal de la Federación y se encuentra regulado por los artículos 198 al 263 del Ordenamiento que nos ocupa, el cual ha quedado explicado en el Capítulo I del presente trabajo.

La suspensión del procedimiento económico coactivo de ejecución podrá ser solicitada por el interesado en obtenerla, debiendo acompañar todos aquellos documentos que acrediten la garantía del interés fiscal.

Dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se habrán de presentar copia señalada del escrito en el que se hubiere intentado el recurso administrativo o bien el juicio de nulidad o en su caso el juicio de amparo, ya que de otra forma, la autoridad se encontrará facultada para hacer efectiva la garantía, no obstante se proporcione fianza otorgada por institución autorizada. Para el caso de que al presentar el medio de defensa no sea recurrido en su totalidad los créditos que se derivan del acto administrativo que originó el procedimiento de ejecución y su posterior suspensión, el deudor tendrá que pagar la parte del crédito consentido con sus recargos respectivos, y será suspendido el procedimiento hasta en tanto se de a conocer la resolución definitiva recaída al recurso o juicio.

Si se niega la suspensión del procedimiento, o bien, se presenta una violación a la misma los promoventes podrán acudir ante el Superior jerárquico de la autoridad que conoce del juicio o recursos, presentando los documentos en los que consta el medio de defensa que haya hecho valer. La autoridad superior ordenará a la autoridad ejecutora la suspensión provisional del procedimiento y rinda un informe dentro del término de 3 días,

teniendo que resolverse la situación el término de 5 días contados a partir de la fecha de recepción del citado informe.

Ahora bien, los efectos que produce la suspensión del procedimiento se constriñen únicamente a la cantidad recurrida de la resolución determinante del crédito fiscal, continuando el procedimiento por lo que hace al adeudo restante. Esto se explica porque dentro de una resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales, y el medio de impugnación puede promoverse contra uno o varios de ellos, mas no necesariamente en contra de todos.

La suspensión concedida puede ser total o parcial, dependiendo de la naturaleza del recurso o bien sea el juicio. En efecto, para Sergio de la Garza, la suspensión total se produce para el caso del Recurso de Revocación, en el juicio de nulidad. Por el contrario, la suspensión parcial puede darse en el caso de la tercera excluyente de dominio, ello en razón de que procedimiento puede seguir su curso en estrecho vínculo con el resto de los bienes embargados respecto a los que no reclama el opositor y en la situación de la reclamación de preferencia, el procedimiento puede seguirse hasta el instante de aplicación del producto de ejecución.

La suspensión del procedimiento finaliza cuando se comunica a la autoridad ejecutora el sentido de la resolución definitiva dictada en el medio de impugnación intentado. Cabe señalar que en el caso de que desaparezca o disminuya la garantía del interés fiscal, desaparece la suspensión, a menos de que sea suplida dicha garantía.

Como ya se dijo, para que pueda darse la suspensión del procedimiento, el contribuyente debe garantizar el interés fiscal, tal y como se contempla en la fracción I del artículo 142 del Código aludido, garantizándolo dentro de los 45 días siguientes a la notificación del crédito y exhibir copia sellada del recurso administrativo o del juicio de amparo.

Puede darse el caso de que el contribuyente decida no interponer la defensa legal y consecuentemente, proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución.

Si el contribuyente decide impugnar sólo algunos créditos, tendrá la obligación de cubrir el pago de los no impugnados, y garantizar el interés fiscal por lo que hace a las obligaciones impugnadas por conducto de los medios de impugnación correspondientes.

Finalmente, al resolverse la controversia en última instancia pueden darse dos casos: que el contribuyente demuestre no adeudar el crédito, en cuyo caso la autoridad fiscal emitirá la resolución respectiva y concluirá el procedimiento administrativo de ejecución o bien, si el contribuyente es condenado a cubrir el crédito, deberá enterarlo ya que en caso de no hacerlo, será reiniciado el procedimiento administrativo de ejecución que se había suspendido

Para subsanar las violaciones cometidas durante el procedimiento, se establecieron los recursos administrativos así como la nulidad de notificaciones

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 141 de este Código.

En caso de negativa o de violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal. "El superior

jerárquico aplicará en lo conducente las reglas establecidas por este Código para el citado incidente de suspensión de la ejecución.”

Es necesario destacar el hecho de que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, sólo se podrá solicitar durante la tramitación de los recursos administrativos y del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, medios de defensa que regula el propio Código Fiscal de la Federación, o el recurso de inconformidad que señala la Ley del Seguro Social, por lo que, si “la impugnación del crédito fiscal se efectúa directamente en el juicio de amparo o bien después de haber agotado el recurso administrativo respectivo y el Juicio ante el tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación continúa en juicio de amparo”, la suspensión de la ejecución habrá de solicitarse u obtenerse de conformidad a lo establecido en la Ley de Amparo.¹⁴⁵

3.6 RECURSOS

A fin de no incurrir en obvias repeticiones, el tema de los recursos, el cual ya fue tocado anteriormente, en el Capítulo I del presente trabajo, nos concretaremos a señalarlos de forma breve y concreta, anotando sus características más específicas, y los que pueden ser promovidos en relación al procedimiento económico-coactivo de ejecución.

Como ya se dijo, al momento de constituirse el crédito fiscal al contribuyente, éste va a ser requerido por la autoridad recaudadora a fin de que proceda a cubrir el monto del mismo. El deudor puede optar o bien por cubrir el monto del adeudo o bien, negarse a hacerlo, en cuyo caso la autoridad procederá a dar inicio al procedimiento económico-coactivo de ejecución.

¹⁴⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit. pág. 245

Ahora bien, el contribuyente cuenta con una serie de medios de impugnación, los cuales puede hacer valer a modo de defender sus derechos.

Los medios de impugnación que pueden interponer son:

El recurso de inconformidad.

El Recurso de revocación.

El juicio de Nulidad.

El recurso de inconformidad.- Se encuentra establecido en el artículo 294 de la nueva Ley del Seguro Social y se presentará cuando los patrones y demás sujetos obligados consideren impugnables algún acto definitivo del Instituto, en la forma y términos que establezcan los reglamentos, aplicables hasta en tanto entre en vigor la ley en comento y sean expedidos los reglamentos respectivos, haciendo la aclaración de que las resoluciones, acuerdos o liquidaciones que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento respectivo, se entenderán como consentidos.

El recurso de revocación.- Como ha quedado explicado, el recurso de revocación procede contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley y en general, contra cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, o bien contra los actos de autoridades fiscales federales que exijan el pago de créditos fiscales excesivos, se dicten dentro del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ajuste a la Ley o se afecte el interés jurídico de terceros.

El juicio de nulidad.- El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación "es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se

consideren ilegales”, y por ello se impugnen, la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquel para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicio, y ésta para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero que son favorables a los particulares. “El juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, por lo que no resulta procedente impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, resolución que debe ser definitiva, personal y concreta, causar agravio, constar por escrito, salvo en los casos de negativa o confirmación ficta, y ser nueva”.¹⁴⁶

El recurso de revocación se presenta como un medio para impugnar actos generalmente encaminados al cobro de una cantidad, excesiva a los contribuyentes, así como su determinación, mientras que el juicio de nulidad puede ser invocado tanto por el contribuyente como la misma autoridad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y se encuentra dirigido a impugnar resoluciones administrativas que se presumen ilegales.

3.7 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

De igual forma y tal como ha quedado explicado, la obligación fiscal, queda extinguida cuando se cubren en su totalidad los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley autoriza su extinción.

Dicha extinción puede darse a través de diversos medios, tales como el pago, es decir, la entrega de la o las cantidades que se adeudan, y que es la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas. Las cantidades que sean pagadas, será aplicadas a los créditos más antiguos, con tal que se refieran a un mismo tipo de contribución, y

¹⁴⁶ Op. Cit. págs. 264

previa a su aplicación al crédito principal, se aplicarán al pago de gastos de ejecución, recargos, multas, y en su caso, indemnización por devolución de cheques sin fondos.

La compensación es otra de las formas de extinguir los créditos fiscales, y consiste en que dos sujetos que recíprocamente reúnen las calidades de deudor y acreedor, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. Su fin es práctico en cuanto a liquidar dos adeudos que directamente se eliminan.

Por otra parte, con el remate y adjudicación de bienes también se puede extinguir un crédito fiscal, ya que como se analizó, si éste no es pagado voluntariamente por el contribuyente, dará inicio el procedimiento económico-coactivo de ejecución, dentro del cual pueden secuestrarse o embargarse bienes del deudor o de responsables, procedimiento que en ocasiones puede concluir con la adjudicación de los bienes

La prescripción consisten en la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo, y conforme al artículo 146 del Ordenamiento en mención, así como por los artículos 297 y 298 requiere del transcurso de 5 años para que pueda actualizarse.

3.8 SANCIONES

Cuando se presenta la violación de una norma jurídica, invariablemente se produce como consecuencia una sanción a dicha violación.

Las penas en materia tributaria tienen dos fines principales, uno retributivo, es decir compensatorio de la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y otro el preventivo o intimidatorio que tiene por objeto disuadir de la comisión de futuras infracciones tanto al deudor o sancionado, como a la población en general.

Las sanciones en materia tributaria pueden ser administrativas o penales al castigar un delito, lo que nos lleva a mencionar brevemente el conflicto que se ha presentado al respecto, en el sentido de que si un hecho ilícito cometido por el contribuyente es castigado simultáneamente en dos aspectos "el administrativo y en el penal. Sin embargo, esta situación se resolvió al determinar que la conducta ilícita no es sancionada en dos ocasiones, sino que la sanción como un todo presenta dos aspectos, uno penal y otro administrativo, los cuales son impuestos por autoridades diferentes.

A continuación analizaremos brevemente qué tipo de sanciones pueden presentarse en materia fiscal

ADMINISTRATIVAS

Se puede definir a la multa como aquella cantidad de dinero que debe ser pagada por el transgresor de la norma jurídica en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus respecto a la reparación del daño causado por la infracción.¹⁴⁷

En efecto, uno de los tipos de sanciones que se pueden encontrar son las que conocemos como sanciones administrativas y dentro de ésta ubicamos a la multa. La multa se constituye como aquella cantidad de dinero que es exigida al deudor, transgresor de la norma jurídica, con la intención de compensar al Estado por la emisión en que ha incurrido al no cubrir el pago oportuno de las contribuciones, e independientemente del pago de la prestación principal, así como de los recargos o intereses moratorios.

La multa por tanto, es una sanción económica por violación a las disposiciones legales, y cualquiera que sea su finalidad, revisten el carácter de sanciones

¹⁴⁷ DE LA GARZA, Sergio F. Op. cit. pág. 953

Al respecto del carácter que tiene la multa, algunos autores sostienen el carácter indemnizatorio de la misma, mientras que otro grupo de ellos, le atribuyen el carácter punitivo, como Gerbino, el cual sostiene que las multas no tienen por finalidad procurar al Estado una entrada, sino que su objetivo se enfoca a reparar un daño ya hecho al mismo, o bien evitar que el daño se haga realidad.

Asimismo, otros autores sostienen que la multa tiene como fin principal la represión de la violación cometida y de amenaza e intimidación para las demás personas que pueden ser objeto de la misma obligación, y el hecho de que con ello el Estado se haga de algunos recurso y consecuentemente se beneficie económicamente, se constituye como una característica de orden secundario, toda vez que la finalidad principal de las multas es la de castigar a los transgresores de las disposiciones legales

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, establece el carácter independiente de las multas respecto de las contribuciones y sus accesorios, al establecer que la aplicación de aquellas por infracciones a las disposiciones legales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. De igual forma, las multas deben estar fundadas y motivadas tal y como lo establece el artículo 75 del mismo Ordenamiento y su monto variará de acuerdo a las diversas situaciones que puedan presentarse, siendo reguladas del artículo 76 al 91 del Dispositivo Legal en comento.

Por otra parte, tenemos la figura de los recargos, la cual podría considerarse como un tipo de sanción administrativa los cuales consisten en los intereses moratorios que se devengan cuando no se paga un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado.

Tal y como se explicó en el caso de las multas, los criterios se han dividido en cuanto a la concepción de los recargos como sanciones o como intereses moratorios, ya que mientras algunos tratadistas defienden su carácter como un tipo de sanción civil, puramente indemnizatoria, otros en cambio niegan dicho carácter y consideran que son punitivos, afirmando que los recargos proceden solamente por falta de pago oportuno del crédito fiscal, lo cual constituye una infracción .

En esas condiciones, también se puede considerar a los recargos como una sanción, esto es, el castigo a la mora del contribuyente de cubrir sus obligaciones fiscales.

Finalmente, cabe señalar que la nueva Ley del Seguro Social no contempla dentro de su texto, la figura de la multa, la cual habla únicamente de los recargos y las actualizaciones.

PENALES

De conformidad con nuestro sistema jurídico, el incumplimiento de una obligación tributaria puede calificarse como una infracción o como un delito.

Al margen de que el deudor omiso sea sancionado pecuniariamente, puede hacerse acreedor a una sanción de tipo penal, ello en virtud de encuadrarse su conducta dentro de los tipos contemplados dentro del Código Fiscal de la Federación

Conjunto legal que en su artículo 95 establece que serán responsables de los delitos fiscales aquellas personas que concierten la realización de un delito, realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley, cometan conjuntamente el delito, se sirvan de diversa persona como instrumento para ejecutarlo, induzcan dolosamente a otro a cometerlo, ayuden dolosamente a otro para su comisión o bien, auxilien a otro después de

su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. El mismo Ordenamiento, en su artículo 96 determina, por su parte, los casos en que puede determinarse como encubrimiento la conducta presentada en un momento dado por un individuo.

El mismo Ordenamiento, tipifica, entre otros delitos, el de defraudación fiscal, específicamente en su artículo 108, mismo que establece que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, así como diversas penas, las cuales van de conformidad con la cantidad defraudada al fisco. Indica, de igual manera, que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, lo enterara espontáneamente con su recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

A su vez, el artículo 109 establece, en la fracción II que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, aquel que omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Es importante señalar que la facultad sancionadora de la comisión de los delitos compete única y exclusivamente a la autoridad judicial afin de que actúen conforme a los procedimientos legalmente establecidos en los Ordenamientos respectivos, pero con igual observancia de lo dispuesto por el mismo Cuerpo de Leyes.

CAPITULO IV

PARTICULARIDADES SOBRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION DEL COBRO DE CUOTAS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Como se ha visto, el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene como una de sus atribuciones, la de recaudar y cobrar las cuotas a que hace mención la fracción I del artículo 251 de la Ley del Seguro Social así como los capitales constitutivos y sus accesorios, esto es, que dicho Instituto como uno de los organismos dedicados a procurar la seguridad social a la población, se allegará de los recursos necesarios para cumplir con dichas funciones mediante el cobro de tales cuotas.

El ideal legal es el que todos los patrones cumplan con sus obligaciones, concretamente en el caso que nos ocupa, la de enterar al Instituto las cuotas tanto patronales como las obreras, las cuales debe retener a los trabajadores, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente.

El Instituto cuenta, entre otros medios para detectar el cumplimiento real y efectivo de las obligaciones a cargo de los patrones, la de ordenar y practicar visitas domiciliarias con el personal que se designe para ello, y requiriendo a los patrones la exhibición de todos aquellos documentos y libros tendientes a demostrar que el patrón ha estado cumpliendo con todas sus obligaciones, tal como se establece en la fracción XVIII del artículo en mención.

Sin embargo, en ocasiones los patrones no cumplen con su obligación de enterar a tiempo las cuotas obrero-patronales, por lo que el propio Instituto se encuentra facultado para determinar los créditos a su favor y las bases para la liquidación de cuotas y recargos, así como sus accesorios y fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, tal y como

lo establece la fracción XIV del citado artículo 251 de la Ley del Seguro Social publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 21 de diciembre de 1995.

Esto quiere decir, que al ser omiso el patrón en enterar las cuotas al Instituto, le está provocando perjuicio el no permitirle allegarse de los recursos necesarios para cumplir con sus funciones, determinará el crédito a su favor, de conformidad a la base de liquidación fijándolo en cantidad líquida, esto es, en cantidad real, así como los recargos que pudieran generarse con su falta de pago el incumplimiento a través del tiempo del patrón de cubrir el crédito que para los efectos de esta Ley tendrá el carácter de fiscal.

Aún más, la fracción XVII del propio numeral establece que el Instituto podrá determinar y hacer efectivo el monto de los capitales constitutivos en términos de la propia Ley, esto es, que se encuentra facultado para exigir el pago de los capitales constitutivos generados con motivo del incumplimiento del patrón en enterar las cuotas conforme a la Ley incluyendo tanto la determinación, es decir, fijar las bases para su liquidación, establecerlos en cantidad líquida y exigirlos.

El Instituto Mexicano del Seguro Social se encuentra integrado, según se establece en el artículo 257 de la Ley aludida, por la Asamblea General, el Consejo Técnico, la Comisión de Vigilancia y la Dirección General. Por otra parte, existen los llamados órganos regionales y delegacionales, lo anterior para una mejor atención y desahogo de la carga de trabajo de aquel.

Ahora bien, al detectar el Instituto el incumplimiento por parte de los patrones en cuanto a enterar las cuotas antes referidas, podrá determinar y fijar en cantidad líquida el crédito correspondiente, fincarle el capital constitutivo, así como hacerlos efectivos, esto es, a proceder a su cobro.

El artículo 277 de la Ley en comento establece que los jefes de las oficinas para cobros del propio Instituto podrán hacer efectivos dentro del ámbito de su circunscripción territorial, los créditos por concepto de cuotas, capitales constitutivos, actualización y accesorios legales. En efecto, el Instituto a través de la oficina correspondiente habrá detectado el incumplimiento del patrón en el sentido de no haber enterado el importe de las cuotas, por lo que a partir de ese momento el Instituto se encontrará para fincarle al patrón el capital constitutivo correspondiente.

Al momento de que patrón no entre las cuotas o los capitales constitutivos dentro del plazo establecido, cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieran exigibles, la actualización y recargos correspondientes, en términos de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, el cual indica en su artículo 21 que cuando no se cubran las contribuciones (carácter que conforme al artículo 2 fracción II del mismo ordenamiento, tienen las aportaciones de seguridad social) en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, calculándose dichos recargos aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el periodo correspondiente la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en un 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Los recargos se podrán causar hasta por 10 años y se calcularán en base al total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución, entre otros. Si el deudor hubiera cubierto un pago menor al que le correspondía, dichos recargos se computarán sobre la diferencia, causándose por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió efectuar el pago y hasta en tanto éste sea efectuado.

Como se dijo, el Instituto tiene la facultad de exigir el pago de los capitales constitutivos que se le hayan fincado al patrón con motivo del incumplimiento de enterar las cuotas a tiempo, y estos, conforme a lo establecido por el artículo 39 de la Ley del Seguro Social, deberán pagarse dentro de los 15 días hábiles siguiente a su notificación.

Así, al habersele fincado al patrón el capital constitutivo por la falta de pago de las cuotas del Seguro Social, y contando con 15 días hábiles para su pago, si éste no lo cubre dentro de ese plazo, se podrá hacer efectivo su cobro mediante el procedimiento económico coactivo de ejecución, el cual podrá ser llevado tanto por el propio Instituto Mexicano del Seguro Social, a través de la oficina para cobros como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto, el artículo 277 fracción II de la Ley del Seguro Social, establece que los jefes de las oficinas para cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, tendrán entre otras facultades, la de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución en términos de lo que indique al respecto el Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el artículo 291 del Ordenamiento legal antes mencionado, indica que el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto, se aplicará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por el propio Instituto por conducto de las oficinas de cobros antes mencionadas.

De esta forma, podemos observar que existen dos órganos facultados para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución: el mismo Instituto, a través de la oficina para cobros, o bien la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación para el aspecto del procedimiento en cuestión.

Tal y como se vio con anterioridad, el procedimiento económico coactivo de ejecución se constituye como una serie de actos tendientes a proceder coercitivamente en contra del deudor que ha incumplido sus obligaciones y exigir su cumplimiento, al margen de contar con el consentimiento y aprobación del propio deudor, ello en razón de que al ser omiso, está privando al Estado, de aquellos recursos necesarios para cumplir con sus funciones, en este caso, se encuentra privando el patrón al Instituto de los recursos que le permitan otorgar las diversas prestaciones a que hace mención la Ley del Seguro Social.

El procedimiento en cuestión, se desarrollará por conducto de los actos procedimentales administrativos, iniciándose con el requerimiento de pago al deudor, el cual como vimos, lo podrá efectuar tanto la oficina de cobros del Instituto como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo un plazo de 15 días hábiles para efectuar su pago.

Su notificación, conforme a lo dispuesto por el artículo 134 del Código Fiscal de la federación, podrá ser personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando sean requerimientos que puedan ser recurribles, por estados cuando la persona notificada desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación o por edictos cuando el deudor haya fallecido y no se conozca al representante de su sucesión.

El deudor podrá garantizar el interés fiscal, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación mediante depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto; prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, por obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, por embargo en la vía administrativa, y por títulos o cartera de créditos del propio contribuyente.

Ahora bien, al haberse agotado el término establecido en la Ley para que el patrón cubra el capital constitutivo, y éste sea omiso, el ejecutor se presentará ante el deudor y le requerirá en ese momento el pago, si el patrón o deudor ya en este caso, no cubre el crédito fiscal exigido, y el importe de los accesorios legales, a saber los recargos y actualización de aquel, se procederá a embargarle bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

El propio patrón conforme al artículo 39 último párrafo de la Ley del Seguro Social, podrá solicitar ante el Instituto la prórroga para el pago de los créditos derivados de los capitales constitutivos, recargos y actualizaciones, y dentro del plazo concedido se generarán recargos sobre el saldo insoluto actualizado en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, como se explicó en el capítulo anterior, el crédito fiscal, podrá extinguirse por conducto de las siguientes formas de extinción, a saber: el pago, el remate y adjudicación de bienes, la dación en pago, la prescripción y la caducidad.

Al momento de requerirse el pago y no efectuarlo, el ejecutor podrá proceder a embargar bienes suficientes para garantizar el interés fiscal, el cual puede elegir la forma de garantizar el crédito fiscal o capital constitutivo, en materia de seguridad social.

La persona con la que se entienda la diligencia de embargo, tendrá del derecho de señalar los bienes sobre los cuales se debe trabar el mismo los cuales serán, tal y como indica el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación: dinero, metales preciosos y depósitos bancarios, acciones, bonos cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro, a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios de instituciones o empresas de reconocida solvencia, bienes inmuebles; o bien en el caso de que a juicio del propio ejecutor no se señalen bienes

suficientes por parte del deudor para garantizar el interés fiscal, el mismo podrá señalarlos.

Si durante la diligencia de embargo, la persona con quienes se entiende ésta, no procediera a abrir las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos, sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble. De igual forma procederá el ejecutor en el caso de que la persona que se encuentra atendiendo la diligencia, no abriere los muebles en los que aquel suponga guardan, dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables, si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabaré embargo en los muebles cerrados y en su contenido y los sellará y enviará en depósito a la oficina ejecutora, donde será abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal, y si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación el ejecutor trabaré embargo sobre ellos y su contenido y los sellará, siguiendo para su apertura el procedimiento establecido anteriormente.

Por su parte, el artículo 173 del mismo Ordenamiento Legal establece que la enajenación de los bienes embargados, procederá a partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 17 siguiente, el cual indica que la base para la enajenación será el de avalúo y para las negociaciones, el avalúo pericial, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento, cuando el embargado no proponga comprador, o bien quedará firme la resolución confirmatoria del acto impugnado que haya recaído al medio de defensa que en un momento dado haya hecho valer el propio deudor.

El producto del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, será aplicado a cubrir en primer término los accesorios y al final, el crédito en cuestión.

Si el deudor solicita la suspensión del procedimiento económico coactivo de ejecución deberá garantizar el interés fiscal, de acuerdo a lo que ha quedado señalado con antelación.

Como puede darse el caso de que el patrón no esté de acuerdo con el procedimiento administrativo de ejecución se encontrará facultado para recurrirlo, y lo podrá hacer por medio de los recursos que establece el propio Código Fiscal de la Federación, tal y como lo prevé el artículo 291 de la Ley del Seguro Social, el cual indica además que las propias oficinas de cobros del Instituto conocerán y resolverá dichos recursos, como lo sería el recurso de revocación.

Sería aplicable a lo anterior lo prescrito por el Artículo 117 fracción II mismo que indica que el recurso de revocación procederá contra los actos de autoridades fiscales federales que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o bien se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley. Asimismo, el artículo 120 del mismo Ordenamiento, establece que la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir el Tribunal Fiscal Federal, y será interpuesto ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación tal y como lo prescribe el artículo 121 del Ordenamiento en cita.

Es importante señalar que el recurso de revocación será improcedente conforme al artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, en el asunto que nos ocupa contra actos que no afecten el interés jurídico del mismo, que sean resoluciones dictadas en recurso

administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias, o bien que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

De esta forma, cabe señalar que de acuerdo a lo que establece el artículo 291 de la Ley del Seguro Social, la cual entró en vigor el 1º de julio de 1997, cabría la posibilidad de interponer el recurso de revocación en contra de la resolución que determine el capital constitutivo por concepto de no haber enterado al Instituto el monto de las cuotas a que está obligado hacer el patrón, recurso que será llevado ante las propias oficinas de cobros de dicho Instituto.

Por otro lado, el artículo 294 de la misma, establece, que los patrones que consideren impugnable algún acto definitivo del Instituto, podrán acudir en inconformidad en la forma y términos que establezca el reglamento respectivo, en este caso, aún aplicable el reglamento del artículo 274 de la Ley del seguro Social de 1973. Agrega el mismo artículo, que todas aquellas resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos.

Así, puede observarse que el patrón podrá acudir en inconformidad ante el Instituto en el caso de considerar que la determinación del capital constitutivo, como un acto definitivo de la autoridad, le causa agravio, presentándolo ante los Consejos Consultivos Delegacionales, o bien, acorde a lo establecido por el diverso numeral 291 de la Ley del Seguro Social, podrá interponer recurso de revocación ante la propia oficina de cobros, en el caso de recurrir el procedimiento administrativo de ejecución.

Acorde a lo que establece el Código Fiscal de la Federación, en la parte conducente se establece que el juicio de nulidad será improcedente, contra aquellos actos que no afecten el interés jurídico de los quejosos, que hayan sido consentidos, entendiéndose como tales, que no haya sido promovido contra estos algún medio de

defensa en términos de la leyes respectivas o juicio ante el propio Tribunal Fiscal de la Federación, o bien que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal, o bien que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.

Así podemos observar que el patrón podrá interponer el juicio de nulidad siempre y cuando, tanto el capital constitutivo como el procedimiento de ejecución afecten su interés jurídico, no haya dado por consentido el acto al no haber promovido el recurso de inconformidad, establecido en el artículo 294 de la nueva Ley del Seguro Social, aunque esto no opera para el caso de que haya promovido recurso de revocación, ya que como vimos, la interposición de este último recurso será optativa para el afectado, pudiendo interponer indistintamente el recurso de revocación, o directamente el juicio de nulidad.

CONCLUSIONES

Como hemos visto, se ha explicado en términos generales en qué consiste el procedimiento económico coactivo de ejecución en materia del cobro de cuotas en materia de seguridad social, los elementos que lo conforman y las características que presenta. A continuación procederemos a establecer los puntos concluyentes del presente trabajo.

1.- La Seguridad Social, es el conjunto de instituciones, principios, normas y disposiciones que protegen a todos los elementos de la sociedad contra cualquier contingencia que pudieran sufrir, y permite la elevación humana en los aspectos psicofísico, moral, económico, social y cultural.

2.- El procedimiento económico-coactivo en materia del cobro de cuotas de seguridad social será regulado fundamentalmente por las disposiciones que para tal efecto establezca el Código Fiscal de la Federación, hecho con lo cual, resalta la íntima relación entre ambas materias.

3.- Se puede definir al procedimiento económico-coactivo de ejecución para el cobro de cuotas en materia de seguridad social como aquel procedimiento de carácter administrativo tendiente a proceder coercitivamente en contra de todos aquellos deudores que no han cumplido con sus obligaciones, en este caso, la de los patrones respecto de enterar al instituto el monto de las cuotas del seguro social.

4.- El Instituto tiene en todo momento la obligación de allegarse los recursos necesarios para otorgar a los asegurados las prestaciones de ley y consecuentemente, no puede renunciar a exigir a los patrones aquellas cuotas que no fueron enteradas, por éstos últimos en forma oportuna y en el monto correspondiente.

5.- En el caso de la sustitución patronal, se actualiza la figura de la responsabilidad solidaria, ya que el patrón sustituido, será solidariamente responsable con el nuevo, por lo que hace a las obligaciones derivadas de la Ley del seguro Social, nacidas antes de la fecha en que se dé aviso por escrito al Instituto de la sustitución en cuestión, hasta por el término de dos años, al término del cual, todas las responsabilidades serán atribuidas al nuevo patrón.

La sustitución patronal se da en el caso de transmisión, por conducto de cualquier título de los bienes esenciales, afectos a la explotación con animo de continuarla.

6.- El Instituto Mexicano del Seguro Social, reconocido para los efectos de la nueva Ley del seguro Social, próxima a entrar en vigor el próximo 1° de julio de 1997, como un organismo fiscal autónomo, se encuentra facultado para determinar capitales constitutivos y proceder a hacerlos efectivos.

7.- Para el caso de que el patrón no pague al Instituto dentro de los 15 días hábiles siguiente al momento de serle notificado el capital constitutivo, este cubrirá a partir de la fecha en que fueran exigibles, la actualización y los recargos que se vayan generando con motivo de la mora del patrón respecto de pago de capitales constitutivos, pudiendo el patrón en dado caso, solicitar prorroga al Instituto para el pago de los créditos derivados de dichos capitales constitutivos, actualizaciones y recargos, causándose durante ese plazo recargos sobre el saldo insoluto actualizado.

8.- La figura de la prescripción la encontramos dentro de la Ley del Seguro Social, la cual indica que el derecho del Instituto a exigir y fijar en cantidad líquida los créditos a su favor, fenecce a los 5 años contados a partir de la fecha en que el patrón o por cualquier otro sujeto obligado, en términos de la citada Ley, del aviso de liquidación o de aquella en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación.

9.- El artículo 294 de la Ley del Seguro Social establece la procedibilidad del recurso de inconformidad, agregando en su último párrafo que aquellas resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnadas en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos. De lo anterior, se desprende el hecho de que es necesario agotar el recurso de inconformidad previo a interponer un diverso recurso o juicio, ya que de lo contrario, se le podría tener como consentidos el o los actos impugnados.

10.- La Ley del Seguro Social, que regirá a partir del 1° de julio de 1997, establece en su artículo 39, el término para pagar los capitales constitutivos, consistente en 15 días hábiles siguientes al momento de notificarse los mismos, y por consecuencia, no opera en el presente caso, el término de 45 días para pagar o garantizar el crédito que indica el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

11.- El artículo 277 de la nueva Ley del Seguro Social establece, en su fracción II, que las oficinas de cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social podrá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución en los términos que indique el Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el diverso numeral 291 del mismo ordenamiento establece que el procedimiento en cuestión se aplicará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por el propio Instituto a través de la citada oficina para cobros.

De esta forma, encontramos, que en el primero de los numerales mencionados, se faculta a una autoridad dependiente del Instituto para que se lleve ante sí el procedimiento que nos ocupa, mientras que en el segundo, se establece la posibilidad tanto para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como para la mencionada oficina de cobros de conocer del procedimiento de mérito, lo que podría en un momento dado producir confusión respecto de que en qué casos, el procedimiento administrativo de ejecución será

llevado ante una u otra autoridad, o bien si resulta irrelevante cuál de ellas conocerá del mismo, y si ese hecho no generará algún tipo de conflicto posterior en cuanto a la competencia.

En ese orden de ideas, lo correcto sería que dentro de la misma Ley del Seguro Social, se determinara con toda precisión en que casos y en base a qué consideraciones, qué autoridad conocerá del procedimiento administrativo de ejecución.

12.- El artículo 291 antes mencionado establece que las propias oficinas de cobros conocerán y resolverán los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación relativos al procedimiento administrativo de ejecución, como lo sería el recurso de revocación, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación, tal y como lo establece el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación

Ahora bien, el artículo 294 de la nueva Ley del Seguro Social prescribe que los patrones y demás sujetos obligados, en el caso de que cnsideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, podrán acudir en inconformidad en la forma y términos que establezca el reglamento ante los Consejos Consultivos Delegaciones, los cuales resolverán lo procedente.

De lo anterior, se puede concluir que para el caso de que el patrón considere impugnabile la liquidación que el propio Instituto le hubiese fijado, procederá el recurso de inconformidad, en tanto que contra el procedimiento administrativo de ejecución podrá promover el recurso de revocación, el cual será optativa para el interesado.

En síntesis, se propone para el caso del procedimiento administrativo de ejecución en materia del cobro de cuotas de seguridad social, el que se determinara con claridad en qué casos la oficina de cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social y la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público conocerán del mismo, así como determinar bajo qué circunstancias serán aplicables los recursos en cuestión.

BIBLIOGRAFIA

ALMANSA PASTOR, José M. Derecho de la Seguridad Social. 6ª Edición. Editorial Tecnos. España, 1989.

ALONSO OLEA, Manuel. Instituciones de Seguridad Social. 10ª Edición Rev. Ed. Cirtas, S. A.

BAEZ MARTINEZ, Roberto. Derecho de la Seguridad Social, Editorial Trillas. México, 1991.

BAZDRESCH, Luis. El Juicio de Amparo. Curso General. 5ª Edición. Editorial Trillas, México, 1989.

BRICEÑO RUIZ, Alberto. Derecho Mexicano de los Seguros Sociales. Editorial. Harta, S.A. de C.V. México, 1987.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Regímenes Federal y Distrital. 2ª Edición. Editorial Miguel Angel Porrúa. México, 1990.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 15ª Edición revisada y actualizada. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1988.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. 2ª Edición. Reimpresión. México, 1991.

DELGADO MOYA, Rubén. El Derecho Social del Presente. Editorial. Porrúa. México, 1977.

FIX-ZAMUDIO, Héctor. Ensayos sobre el Derecho de Amparo. U.N.A.M. Instituciones de Investigaciones Jurídicas. México, 1993.

GERARD BERTRAND, Alejandro. Manual del Seguro Social. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, 1987.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. 2ª Edición. ampliada y Actualizada. Editorial De Palma. Argentina, 1970.

GONGORA PIMENTEL, Genaro. Introducción al Juicio de Amparo. Editorial Porrúa. S.A.. México, 1996.

GONZALEZ Y RUEDA, Porfirio T. Previsión y Seguridad Sociales del Trabajo. Editorial Limusa. México, 1989.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1993.

MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4ª Edición. Ediciones Contables y Administrativas, S:A: de C:V:

MORENO PADILLA, Javier. Ley del Seguro Social. 17ª Edición. Editorial Trillas. México, 1990.

- MURUETA SANCHEZ, Alfredo. Cien Preguntas y Respuestas sobre el Seguro Social. 2ª Edición. Editorial Pac, S.A. de C.V. México, 1992.
- NARRO ROBLES José y otros compiladores. La Seguridad Social y el Estado Moderno. IMSS-FCE-ISSSTE. México, 1992.
- PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. 2ª Edición revisada y corregida. Editorial Porrúa. México, 1976.
- QUINTANA VALTIERRA Jesús y otro. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas S.A. de C.V. México, 1988.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición. Editorial Harla. México, 1988.
- SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5ª Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1980.
- SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Mexicano de la Seguridad Social. Cárdenas Editores. México, 1987.
- SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª Edición. Editorial Pac, S. A. de C.V., México, 1991.
- TENA SUCK, Rafael - MORALES SALDAÑA Hugo Italo. Derecho de la Seguridad Social. Ed. Pac. México
- TRUEBA URBINA, Alberto. Derecho Social Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1978.

LEGISLACION

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Secretaria de Gobernación, 2ª Edición. México, 1996

LEY DEL SEGURO SOCIAL

Decreto del 12 de diciembre de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995.

NUEVA LEGISLACION DE AMPARO REFORMADA, Doctrina, Textos y Jurisprudencia, 54ª Edición. México, 1991.

FISCO AGENDA 97. Correlacionada y tematizada. Código Fiscal de la Federación. 10ª Edición. Editorial Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1997

REGLAMENTO DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD

Decreto del 27 de junio de 1997, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997.

V. b.
K. C.