

308909



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

4
2ej.

Escuela de Derecho
Con Estudios Incorporados a la U.N.A.M.

REFLEXIONES EN TORNO AL ARTICULO 278
DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y DEL CRITE-
RIO 8.756 EMITIDO POR EL CONSEJO TECNICO
DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
RAUL BOLAÑOS VITAL

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	PAG.
INTRODUCCION.	I
ABREVIATURAS.	
CAPITULO I. Generalidades.	1
1. Preámbulo.	1
2. Breves antecedentes históricos de la Seguridad Social.	4
3. Instituto Mexicano del Seguro Social.	15
3.1. Instrumento Básico de la Seguridad Social.	15
3.2. Organos del I.M.S.S.	17
3.3. Naturaleza Jurídica.	18
3.4. Organismo Fiscal Autónomo.	19
3.5. Facultades y Atribuciones.	23
4. Las Cuotas en el Seguro Social: Su carácter fiscal.	26
CAPITULO II. PRINCIPIOS TEORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.	38
1. Preámbulo.	38
2. Principios de Adam Smith.	39
2.1. Principio de Justicia.	39
2.2. Principio de Certidumbre.	49.
2.3. Principio de Comodidad.	53
2.4. Principio de Economía.	54

3. Principios de Adolfo Wagner.	55
3.1. Principios de Política Financiera.	57
3.1.1. Suficiencia de la Imposición.	57
3.1.2. Elasticidad de la Imposición.	57
3.2. Principio de Economía Pública.	58
3.3. Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de las Contribuciones.	60
3.3.1. Generalidad.	60
3.3.2. Uniformidad.	62
3.4. Principio de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.	62
4. Los Principios Modernos en Materia Impositiva.	64
4.1. Principio de Capacidad de Pago.	66
4.2. El Principio del Beneficio.	67
4.3. Principio del Costo del Servicio.	69
4.4. Principio del Crédito por Ingreso Ganado.	69
4.5. Principio de la Ocupación Plena.	70
4.6. Principio de la Conveniencia.	71

CAPITULO III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL DERECHO MEXICANO. 75

1. Preámbulo.	75
2. Principio de Generalidad.	78
3. Principio de Obligatoriedad.	81

4. Garantía de Audiencia.	82
5. Derecho de Petición.	83
6. Principio de Igualdad.	84
7. Principio de Legalidad.	87
8. Principio de Proporcionalidad y Equidad.	94

CAPITULO IV. ANALISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 278 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, Y DEL CRITERIO EN RELACION A DICHO ARTICULO, POR PARTE DEL CONSEJO TECNICO DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.	105
1. Preámbulo.	105
2. Contenido del Artículo 278.	107
2.1. Concepto de Cuotas.	108
2.2. Alcance del término "sin justificación legal".	111
2.2.1. Criterio del Consejo Técnico del I.M.S.S.	115
2.2.2. Criterio de los Tribunales.	117
2.3. Concepto de Intereses.	119
2.3.1. Naturaleza Jurídica.	120
2.3.2. Daño y Perjuicio.	122
2.3.3. Diferencias o similitudes con los recargos.	123
2.4. Plazo de cinco años.	125
3. Análisis en relación al Código Fiscal de la Federación.	127
4. Inconstitucionalidad del Artículo 278 de la Ley del Seguro Social y del Acuerdo No. 8,756 de fecha 4 de noviembre de 1981 del Consejo Técnico del I.M.S.S.	137

4.1. Violación de los Principios Teóricos.	137
4.1.1. Violación al Principio de Justicia.	139
4.1.2. Violación al Principio de Certidumbre.	143
4.1.3. Violación al Principio de Economía Pública.	145
4.1.4. Violación de los Principios de la Administración Fiscal o Principio de Lógica en Materia de Imposición.	146
4.2. Violación de los Principios Constitucionales.	150
CONCLUSIONES.	156
BIBLIOGRAFIA.	161

ABREVIATURAS

I.M.S.S.	Instituto Mexicano del Seguro Social.
I.N.F.O.N.A.V.I.T.	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
I.S.S.S.T.E.	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
F.O.N.A.C.O.T.	Fondo Nacional para el Crédito de los Trabajadores.

I N T R O D U C C I O N

La Seguridad Social, garantía consagrada constitucionalmente en México, debe ser el medio para crear un bienestar general, en aras de un desarrollo integral del ser humano y bajo los principios sociales de solidaridad y subsidiariedad siempre vigentes, no por el contrario, objeto de discordia entre diversos estratos sociales.

Al permitir un gobierno situaciones de facto o con un disfraz de legalidad, atentando en contra de una clase so pretexto de un supuesto beneficio y ayuda proteccionista de otra, crea descontento y siembra resentimiento que dificilmente se subsanan. Esto se refleja en todos los Ambitos del Estado.

Tales situaciones no deben ser permitidas.

El medio para lograrlo es, por una parte la creación de un sano derecho positivo (observando los principios establecidos constitucionalmente y con apego al Derecho Natural), que se preocupe por conservar un clima de justicia y paz sociales, dando seguridad juridica y permitiendo un óptimo desarrollo individual y colectivo del hombre; y, por la otra, la firme convicción tanto

del Gobierno como de los súbditos del Estado de que esa normatividad positiva les obliga en conciencia, teniendo la certeza de un correcto proceder y del correspondiente actuar de buena fé. Esto permite la sana existencia del Estado.

Lo anterior, viene a colación, pues si bien no es correcto evadir las contribuciones que se impongan, las cuales son necesarias para el bienestar colectivo (por lo menos en teoría), tampoco es conveniente - por el costo social tan alto que conlleva - obligar a alguien a contribuir en forma incluso ruïnosa para su patrimonio, por un mero afán recaudatorio.

Esto está sucediendo, entre otros, con el artículo y el convenio objeto de esta monografía. Ambos, uno por su desafortunada y ambigua redacción que dá pauta a la emisión de un criterio, este otro, excesivo y carente de sentido jurídico, están permitiendo junto con otras cosas más el desprestigio político y social del Gobierno y la erosión de valores tales como respeto y confianza hacia la Autoridad estatal, aunque ello parezca no importar, pero que es mayor al posible beneficio financiero que pueda obtener un organismo público descentralizado como lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Efectivamente la inadecuada, ilegal, injusta e inequitativa redacción del Artículo 278 de la Ley del Seguro Social, que dá

pauta a un criterio inconstitucional por parte del Consejo Técnico del I.M.S.S., se antoja una intencionada y maliciosa unión del Legislador y del Instituto, en contra del contribuyente a efecto de no pagarle, bajo ningún concepto, intereses sobre cantidades que éste haya enterado en exceso (por responsabilidad y mandato expreso de dicho Organismo), a ese Instituto y que le sean devueltas, lo que origina un enriquecimiento ilegítimo, que daña al contribuyente afectado.

No debe permitirse a un Gobierno convertirse en un mando autoritario y arbitrario. Deben oponerse, por la razón y el derecho, los diques suficientes que eviten ahogar a los súbditos del Estado en un incontrolable maremoto que destruya los principios y garantías, reconocidas por la Ley Suprema, de lo contrario se estará a merced de un monstruo y seremos a la par de testigos, responsables de la destrucción del Estado.

Con base en lo hasta aquí expresado y con la personal convicción de que vivimos en un Estado de Derecho donde prevalece, a pesar de todo, la Justicia Constitucional, este trabajo pretende más que demostrar la inconstitucionalidad, tanto del Artículo 278 de la Ley del Seguro Social, como del Acuerdo número 8,756 de fecha 4 de noviembre de 1981 emitido por el Consejo Técnico del I.M.S.S. (la cual resalta por sí misma), hacer una

serie de reflexiones en torno al artículo y acuerdo de referencia fundamentándose en Principios Doctrinales y Constitucionales que aún y cuando algunos de ellos no son violentados por el precepto y criterio citados, si creí conveniente echarles un vistazo con el objeto de tenerlos presentes para recordar y recordarme los derechos y obligaciones concomitantes que deben siempre existir en la cotidiana relación Gobierno - Pueblo, Fisco - Contribuyente, a fin de no romper el equilibrio y permitir la convivencia pacífica en el Estado.

Espero estas reflexiones en torno a un aspecto tan específico, sean la pauta de quien las lea, para crear una inquietud en torno a la importancia de conservar íntegro y perfeccionar el Estado de Derecho en que vivimos.

C A P Í T U L O I

GENERALIDADES

1.	Preámbulo.....	01
2.	Breves antecedentes Históricos de la Seguridad Social..	04
3.	Instituto Mexicano del Seguro Social.....	15
3.1.	Instrumento Básico de la Seguridad Social.....	15
3.2.	Organos del I.M.S.S.....	17
3.3.	Naturaleza Jurídica.....	18
3.4.	Organismo Fiscal Autónomo.....	19
3.5.	Facultades y Atribuciones.....	23
4.	Cuotas en el Seguro Social: Su carácter Fiscal	26

I. GENERALIDADES.

1. Preámbulo.

El motivo del presente trabajo, como ya se ha mencionado, no es ni siquiera ahondar o hacer una variación de un estudio de la seguridad social. Sin embargo, considero pertinente el "delimitar" aspectos sobresalientes que se derivan de las implicaciones tributarias que son el sostén económico de la Institución de la seguridad social en México. Señalo lo antes dicho como necesario, con objeto de tener una mejor visión, en la medida de lo posible, del asunto que en concreto he de tratar. Pretendo abarcar otros ángulos para tener el entorno del objeto de nuestro estudio, esto es, el relativo a los intereses en lo que toca a su devolución al contribuyente por parte del Instituto Mexicano del Seguro Social a causa de un pago indebido de cuotas enterado como obligación impuesta por un acto de autoridad, por ello comenzaré con algunos aspectos históricos de la seguridad social, su Institución en México y sus fines.

Así pues, tenemos a lo largo de la historia del hombre, que siempre se ha buscado una protección contra posibles infortunios; ha observado la necesidad de tener presente una posible eventualidad para poder afrontarla. En un comienzo, las más de las ocasiones era vía caridad o beneficencia, a la voluntad y conciencia de los poderosos más que a una exigencia extrínseca impuesta por

el gobierno; las instituciones de caridad, cuyo inicio, en las más de las ocasiones es un loable motivo altruista, se convertía en la práctica, incluso en lugares de asinamiento, productores de carne de prostíbulo o de presidio. En fin que ni las condiciones se acercaban en nada a lo soportable, ni tampoco satisfacían las necesidades colectivas, pues los que sin ser indigentes eran económicamente débiles, estaban aislados de toda posible ayuda.

Con el pasar del tiempo, la presión social, e incluso, valga decirlo, la toma de conciencia de esa situación no sólo por parte de los "proletarios", sino también de gobernantes y hasta algunos industriales y empresarios, permitió el desarrollo paulatino de mutualidades. El "quitarse de encima" esa inseguridad ante posibles eventualidades, se puede considerar un desarrollo del ser humano aparejado a la cada vez mayor integración de un Estado creador de confianza y seguridad para con sus súbditos, incluso los más desprotegidos. Es aquí donde se hacen notorios aquellos principios de solidaridad o sea: "la recíproca vinculación ontológica de los hombres a la realización de sus funciones, su vinculación moral al bien común en la realización de su bien particular, pero con el bien particular esencial como fin determinante de todo el ordenamiento del bien común" (1) y subsidiariedad: "que las organizaciones sociales mayores, especialmente el Estado, han de intervenir, en forma auxiliar y complementaria,

(1) Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano, México, 1984, UNAM, Tomo VIII, 10. Edición, p. 200, tema tratado por Jorge Addame Goddard, 433 págs.

para favorecer el desarrollo de las organizaciones sociales menores y de los individuos" (2), esto último en tanto no puedan y hasta que puedan.

Una acción más comprometida del gobierno dirigida en plausible beneficio de aquél que está desprotegido, es algo indiscutible y sobre todo es muestra de un avance civilizado por parte de un Estado. Pero esto no debe ser motivo de creación de injusticias o desaveniencias sociales, so pretexto de un beneficio de alguna clase integrante del Estado por mucho que sea mayoritaria, pues ello acarrea desequilibrio en perjuicio del propio Estado por ello, es conveniente considerar que la seguridad social sustenta su eficacia en un derecho que pueda jurídicamente exigirse al Estado y a la Sociedad, a fin de que ésta proporcione a los trabajadores y su familia los medios necesarios para su subsistencia y de tal manera hagan frente dignamente tanto a contingencias como a riesgos naturales.

La seguridad social debe cumplir una función protectora de la humanidad, procurando un bienestar colectivo e íntegro, para obtener la anhelada felicidad a la cual el ser humano tiene derecho.

(2) *Ibid.*, p.206.

2. Breves Antecedentes Históricos de la Seguridad Social.

Hemos de ver cómo la evolución del hombre a través de la historia y su constante preocupación por su destino, producto de su vulnerabilidad, la necesidad que va forjándolo es la originadora de hacer un frente común contra el advenimiento de las eventualidades que tanto temor causan, iniciando nuestro recorrido en el cual sólo veremos cuestiones sobresalientes, sin intentar abarcarlas absolutamente sino con el fin de tener las nociones suficientes para el presente trabajo, encontramos cómo "en Roma", se precisó con claridad estas instituciones como colegios de artesanos, principalmente los "collegia tenoiurum" que mediante el pago que hacían los asociados de una prima o cuota se cubrían a los beneficiarios gastos de sepelio" (3). Incluso corrientes religiosas, caso concreto el cristianismo, fueron proclives a crear asistencias en ayuda de los desamparados cuya fuente de energía radicaba y aún radica en ese vínculo centrado en lo que Tena Suck precisa como: "la identidad de cultos, ayuda mutua y salvación espiritual de los participantes" (4).

Con el paso del tiempo esas incipientes asociaciones o hermandades o bien desaparecieron o se fueron transformando

(3) Tena Suck, Rafael, en Derecho de la Seguridad Social. México, 1986, Editorial PAC, pag. 3.

(4) Ibidem.

sirviendo para dar impulso a otras agrupaciones integrándose mutualidades, gremios, corporaciones y gildas. Estas últimas, las más cercanas a nuestra actual idea de seguridad social, aunque exclusivas para ciertos grupos, "proporcionaban a sus agremiados protección mutua, mediante asistencia en caso de enfermedad, muerte, orfandad, viudez" (5). De esta época, Edad Media, nos remontamos a la Revolución Industrial, en donde por la excesiva importancia al desarrollo técnico", se descuidó e incluso me atrevería a señalar que hubo un retroceso en lo referente al aspecto recurso humano (factor indispensable en todo avance, evolución o realización), dejándose en un casi total abandono social (consentido "oficialmente") la clase trabajadora, con la consecuente respuesta radical de los pensadores socialistas, con sus razones y errores, producto del asendrado materialismo en el cual se hundió el hombre y del que aún padecemos sus estragos.

Es precisamente en esa Revolución Industrial con su "Frankenstein" el maquinismo, que hubo, a costa de muchos padecimientos de establecerse solución o al menos paliativos, resurgiendo agrupaciones sociales buscando la protección de sus intereses. La gran industria, "necesitó de la concentración de personal en las llamadas fábricas, aumentó la producción, pero las relaciones se deshumanizaron. El obrero se especializó, pero

(5) Ibidem.

al mismo tiempo fue esclavizado por la máquina". (6).

Incluso, se puede ver cómo se fomentó ese desarrollo industrial de corporaciones funcionando como sociedades anónimas, también impersonales, en donde la preocupación era de allegarse capital necesario y obtener una productividad que generase utilidad, siendo, pudieramos llamarlas, sociedades sin conciencia social, autorizadas legalmente en perjuicio del trabajador. Por estas razones, grosso modo expuestas surgen una serie de doctrinas sociales así como las primeras e incipientes legislaciones obreras. "Todas estas ideas obligaron a los diversos Estados a incorporar en sus respectivas constituciones, los derechos de los trabajadores, sobre todo en aquellos países que se preciaban de tener ideas democráticas" (7).

Posteriormente, en Alemania esas ideas se hacen realidad creando seguros sociales, en un inicio voluntarios, pero "a partir de 1883 se crea el obligatorio para todos los trabajadores amparados por el Estado, mediante medidas de previsión en beneficio de la colectividad" (8). Más tarde, se instituye el Seguro

(6) Lozano, J. Manuel, Historia Universal Contemporánea, México, 1986, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., Décimo Sexta Impresión, p. 89.

(7) Ibid, p. 95.

(8) Tena Suck, Rafael, Op. Cit., p. 4.

para Riesgos de Enfermedades estando en el gobierno Alemán Von Bismarck, y el seguro contra Accidentes de Trabajo se amplía incluso para la vejez y el caso de invalidez. Estos beneficios para trabajadores, son adoptados por otros países Europeos tales como Francia, Dinamarca e Inglaterra, e incluso en ésta última "en el año de 1907, introduce la Ley de Reparación de Accidentes de Trabajo y el Sistema de Asistencia para Ancianos". Sin embargo, en 1911 promulga la Ley denominada National Insurance Bill" la cual obtuvo la solidaridad nacional, porque abarcó en forma completa y perfeccionada los riesgos de enfermedad, invalidez y el paro voluntario, colocándose como líder mundial en materia de seguros" (9). Incluso como señala Rafael Tena Suck "los principios de obligatoriedad del seguro social inglés se basó en la participación tripartita de los recursos económicos, por parte de los trabajadores, patrones y Estado, gran aportación a nivel internacional" (10).

Lo precisado no es otra cosa sino que se creaban institutos incluso circunscritos a un marco jurídico para reglamentar, como todo acto de autoridad en general, su formación y desarrollo. Los países, más avanzados entraban en la toma de conciencia social palpable en un derecho, pudiéramos decir, de la seguridad social para instrumentar a esas instituciones de reciente crea-

(9) Ibidem.

(10) Idem.

ción gubernamental a través de las que se garantizaría el bienestar social de una manera más generalizada vía los esfuerzos conjuntos del Estado, de los patrones e incluso la participación de los propios trabajadores.

Para la segunda década del presente siglo, es también en Inglaterra donde se da una evolución en el desarrollo de los sistemas de la seguridad social y sus servicios y para inicio de la década de los 40'S se presentó un estudio realizado por Sir William Beveridge al cual tituló Informe sobre el Seguro Social y Servicios Conexos, mejor conocido como "Plan Beveridge" el cual fue una recopilación de las políticas sociales seguidas. Dicho plan fue el origen de la "Ley de Seguridad Nacional" promulgada en julio de 1948, Ley en la que se establece una seguridad social integral.

En Italia, a raíz del ascenso al poder por Benito Mussolini a principios de la década de los 20'S impone en ese país una dictadura, un sistema totalitario en el cual, a pesar de que desapareció la libertad individual "se aseguró la vida del trabajador por medio del seguro de enfermedad y de la vejez" (11); mientras en Alemania, iniciadora de esa corriente social, ya para 1934, año en que se concedieron plenos poderes al "Führer", tenemos que se formaron instituciones nazis tales como: "primero

(11) Lozano, J. Manuel, Op. Cit., p. 140.

estableció seguro social en favor de los obreros, para hacerlos vivir en una atmósfera agradable y esta organización se llamó al "Vigor por la Alegría" (K.D.F.); segunda, Obra de Auxilio Invernal, que tenía un aspecto social para los necesitados, ...; Séptima, ayuda popular nacional socialista, que se ocupaba de las clases menesterosas y, por ende, más necesitadas de ayuda" (12). Como podemos ver una seguridad social amplísima, no sólo dirigida a trabajadores, sino a la sociedad en común.

Ya en el Continente Americano y concretamente en Estados Unidos de Norteamérica, a raíz del Crack financiero de 1929, que repercutió en la clase trabajadora, dejando sin empleo a millares de trabajadores, se tuvo que enfrentar tal situación legislando en materia de seguridad social, teniendo la experiencia Europea. Para 1935 se hace propio, un sistema de seguridad social vía una Ley contra la desocupación, vejez, retiro y en 1946 se promulgó la Ley del Seguro del Desempleo de los Ferrocarrileros.

En nuestro amado país, en donde ya desde la colonia, con los misioneros españoles se otorgó una protección directa al trabajador indígena, aunque a veces no tan eficiente, se formaron posteriormente mutualidades, monte pios y otras instituciones de beneficencia. Así por ejemplo, tenemos el Hospital de los Hermanos de la Orden de San Francisco fundado en 1756; en 1770 se fundaron

(12) Ibid. p. 145.

varios monte píos, entre ellos, el actual Nacional Monte de Piedad que funciona desde 1775 fundado por Pedro Romero de Terre-ros, Conde de Santa María Regla.

En el México independiente a lo largo del siglo XIX no encontramos mayor progreso en lo que toca a la seguridad social; es hasta comienzos del presente siglo en donde vemos un intento legislativo al respecto que a manera enunciativa procedo a señalar: el 30 de abril de 1904 en el vecino Estado de México José V. Villada promulgó una Ley referente a los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales que obliga al patrón para con sus trabajadores; en 1906 el General Reyes, Gobernador de Nuevo León expidió la Ley sobre Accidentes del Trabajo obligando al patrón a otorgar prestaciones médicas e incluso la indemnización en la posibilidad de fallecimiento de sus empleados. En 1914, el 7 de octubre Aguirre Berlanga promulgó en Jalisco otra ley de seguridad social en la cual, al igual que el modelo inglés de 1911 antes comentado, obliga a la aportación del trabajador, tal y como se maneja en nuestros días. En 1915, en Yucatán el General Sinaloense Salvador Alvarado, expidió la Ley del Trabajo Local, donde introduce una organización de seguro social estatal e incluso promulgó una ley para dar a luz la seguridad mutualista, o algo así como una caja de ahorro de los trabajadores. Posteriormente en nuestra Constitución Política, creadora del actualmente llamado "derecho social", se cristalizó ese derecho de los

trabajadores a su seguridad, para seguridad social, pues en el Artículo 123, Consagración de los Derechos de los Trabajadores, en la fracción XXIX expresamente se señalaba:

"Se considera de utilidad social: el establecimiento de cajas de seguros de invalidez, de vida, de asociación 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" (13).

Con tal sentir establecido en la Carta Magna se empezó a dar forma a la seguridad social en México, aunque siendo materia local, con lo cual surgieron una gran diversidad de legislaciones estatales. Para 1929, se llevó a cabo una reforma a la fracción antes comentada que fue la base jurídica de la formación del Seguro Social ya con un carácter eminentemente obligatorio manifestando:

"Se considera de utilidad pública la expansión de la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de enfermedad y accidentes y otros con fines análogos" (14).

Con la reforma antes transcrita es que queda únicamente como facultad del Congreso Federal el legislar en materia de Seguridad

(13) Carpizo, Jorge. La Constitución Mexicana de 1917. México, 1980, UNAM, 4a. Edición, p. 103.

(14) Tena Suck, Op. Cit., p. 8.

Social, así como en materia Laboral. Durante la Presidencia de Obregón fue que se elaboró un primer proyecto de Ley de Seguro Social, el cual nunca se promulgó, pero que dio pauta para la creación de una Ley.

En 1925, se promulgó el 12 de agosto la Ley General de Pensiones Civiles de Retiro para Empleados del Departamento Central, de la Federación y de los Territorios Federales, mediante un descuento sobre salario percibido. Esa Ley es el antecedente de la Ley del I.S.S.S.T.F.

Para 1928 se presentó un proyecto de Ley que creaba el llamado Instituto Nacional del Seguro Social, como ente autónomo; también en este año la Secretaría de Educación Pública promovió el que se decretara el Seguro Federal del Maestro.

En 1932, concretamente el 27 de enero el Congreso de la Unión otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la República Ing. Pascual Ortiz Rubio para expedir la Ley del Seguro Social obligatorio, la cual tampoco se realizó; para el periodo del Presidente General Avelardo L. Rodríguez, encargó en 1934 a una comisión que elaborara esa tan necesaria Ley de Seguridad Social, pospuesta en su promulgación por diversas circunstancias; esta comisión entre los que se encontraba Mario de la Cueva y Juan de Dios Bojorquez, entre otros, asentó las bases

para un proyecto que tuvo de nuevo que verse aplazado, junto con el proyecto promovido por Lázaro Cárdenas del Río. Fue hasta el sexenio del General Manuel Avila Camacho, como jefe del Ejecutivo Federal, en donde por fin en diciembre de 1942, en plena Segunda Guerra Mundial, México tiene su primera Ley de Seguro Social a nivel Federal, consecuencia directa del llamado Proyecto García Téllez. Dicha Ley apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1943 y con ello da nacimiento al Instituto Mexicano del Seguro Social con facultades incluso para con los trabajadores del gobierno, misma que le fue retirada el 30 de diciembre de 1959, pues, dos días antes, se expidió la Ley del I.S.S.S.T.E.

Así llegamos hasta la actual Ley del Seguro Social (que no sólo realiza una función de justicia social sino incluso fomenta el desarrollo del país), que data de 1975 con sus reformas sufridas, incluso la última, en la cual se redujo la participación estatal incrementándose la de los patrones.

Después de haber hecho la anterior y somera relación histórica es necesario ahora establecer las características del seguro social en nuestro país.

Una vez que hemos visto, la evolución en el tiempo de la seguridad social, y que sabemos respecto a ésta que no es otra

cosa sino el afán de proteger de la inseguridad, así como las necesidades insatisfechas al común de la sociedad, bien podríamos entonces establecer a la misma como un total de normas e instituciones cuyo objetivo es garantizar y asegurar un bienestar tanto al individuo y consecuentemente a la población en un marco de justicia en las relaciones entre trabajadores y patrones.

Es precisamente en México que las bases en las que se sustenta esa seguridad social son:

- 1.- La Ley de la Materia cuya fundamentación constitucional se haya en la fracción XXIX del apartado "A" del Artículo 123 que textualmente precisa:

"Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá Seguros de Invalidez, de Vejez, de Vida, de Cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guarderías y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares". (15).

La Ley del Seguro Social establece en su Artículo 10. que es de observancia general en toda la República y, considero que su fin es satisfacer las necesidades sociales de conformidad, como lo expresa Recasens Siches: "con las exigencias de justicia y de

(15) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 1988, Ed. Trillas, Quinta Edición, p. 133.

los demás valores jurídicos implicados por ésta, tales como el reconocimiento y garantía de la dignidad personal del individuo humano, de su autonomía, de sus libertades básicas, de la promoción del bienestar general o bien común" (16).

Dicha finalidad, a la que se refiere Recasens Siches, está expresada en el Artículo 2o. de la propia Ley, al establecer el objeto de la seguridad social.

2.- Su órgano o instrumento, el Instituto Mexicano del Seguro Social, sin dejar de señalar otras instituciones similares tales como el I.S.S.S.T.E. o el I.S.S.F.A.M mismas que no son materia del presente trabajo y por lo mismo no me adentro más en las mismas.

Ahora bien ya tratado lo anterior, se debe, por consiguiente, analizar al Instituto Mexicano del Seguro Social, instrumento de la realización del bienestar que se busca lograr mediante la legislación correspondiente.

3. Instituto Mexicano del Seguro Social:

3.1. Instrumento básico de la seguridad social.

Para un manejo más práctico simplemente lo llamaremos

(16) Recasens Siches, Luis. Introducción al Estudio del Derecho. México, 1977, Ed. Porrúa, 4a. Edición, p. 111.

I.M.S.S. o Instituto indistintamente, al, como ya mencioné anteriormente, instrumento básico de la seguridad social, que es una institución pública cuya obligación es dar una serie de prestaciones a sus derecho habientes, subrogándose con ello la obligación inicial a cargo de los patrones, y que para cumplir con sus fines requiere de subsidios los cuales se allega primordial y básicamente de conformidad con el Artículo 242 de la Ley relativa, por tres vías: Gobierno, Patrones y Trabajadores.

Para tener una definición más clara al respecto, hay que acudir a los Artículos 4o. y 5o. de la Ley del Seguro Social que a la letra precisan:

"Artículo 4o.- El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de esta Ley, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos".

"Artículo 5o.- La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, está a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social" (17).

De los artículos antes transcritos conviene destacar lo siguiente:

Del Artículo 4o. podemos señalar que el mismo establece al

(17) Ley del Seguro Social. México, 1987. Editorial Trillas, Décimo Quinta Edición. P. 31.

Seguro Social como "instrumento básico" de lo que es la seguridad social; que el Seguro Social es "un servicio público", pues va a satisfacer una necesidad colectiva, a través de determinadas prestaciones, según un sistema establecido en Ley; que es de carácter nacional, esto es, Federal, para toda la República Mexicana y cuyo objetivo es dar cumplimiento a los derechos humanos a la salud, la asistencia médica, protección de medios adecuados para la subsistencia y en general procurar el bienestar integral del hombre en el ámbito individual y colectivo.

Respecto al Artículo 5o. es de destacar que, éste dispone en relación al Seguro Social que su estructuración y administración va a corresponder a un Instituto que a su vez es un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, esto es, se trata de una persona moral pública, o sea, concebida por Ley, cuyo patrimonio se forma tanto con recursos federales (esto es, indirectamente es el pueblo, somos todos quienes cubrimos esa parte), de patronos y trabajadores cuyo fin es proporcionar el servicio público nacional de la seguridad social.

3.2. Organos del IMSS

Su organización, que sólo enunciaremos, se compone de la siguiente forma:

1. Asamblea General.
2. Consejo Técnico.

3. Comisión de Vigilancia.
4. Director General.
5. Consejos Consultivos Delegacionales.
6. Delegados.
7. Subdelegados.
8. Jefes de Oficina para Cobros de Cuotas (oficinas ejecutoras del IMSS).
9. Secretaría General.
10. A su vez cuatro Subdirecciones, Departamentos Técnicos y varias oficinas.

De los antes citados, los órganos superiores del IMSS son, según el Artículo 246 de la Ley que nos ocupa:

- Asamblea General.
- Consejo Técnico.
- Comisión de Vigilancia.
- Dirección General.

Las facultades de cada órgano, sus funciones cómo se integran nos lo precisan los Artículos 247 y 258 de la Ley de referencia.

3.3. Naturaleza jurídica.

La naturaleza jurídica de este Instituto es la de un organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, de conformidad con el Artículo 10. de la Ley Reglamentaria

respectiva y el Artículo 5o. de la Ley del Seguro Social, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Todo lo anterior, significa que el IMSS es una persona moral cuyo nacimiento se da por ministerio de Ley y que como persona moral se rige por las leyes correspondientes, con una personalidad jurídica (es decir, con capacidad legal para adquirir derechos y contraer obligaciones), y patrimonio propios (conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a un solo titular derivados a su favor o a su cargo según la normatividad que lo regula), es considerado según lo establece el Artículo 244 de la Ley del Seguro Social como de acreditada solvencia y cuyos bienes - afectos a prestación directa de servicio público que presta - son inembargables, gozando en los términos del Artículo 243 de la propia Ley de la exención de impuestos federales y estatales.

3.4. Organismo Fiscal Autónomo.

Además de ser organismo público descentralizado, tiene el carácter, al igual que el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores - INFONAVIT - de Organismo Fiscal Autónomo, lo cual significa que para el efecto del pago de cuotas, recargos, etc., tiene facultades para determinar, cuantificar, liquidar y recaudar adeudos fiscales en materia de seguridad social, de acuerdo a lo expresado por los Artículos 267, 268, 269 y 271 de la Ley de Seguridad Social que textualmente expresan:

"Artículo 267.- El pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal".

Artículo 268.- Para los efectos del Artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de Organismo Fiscal Autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias.

Artículo 269.- En los casos de concurso u otros procedimientos, en los que se discuta prelación de créditos, los del Instituto tendrán la misma preferencia que los fiscales, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 271.- El procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto Mexicano del Seguro Social se aplicará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por el propio Instituto a través de Oficinas para Cobros del citado Instituto Mexicano del Seguro Social.

Las Oficinas para cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social aplicarán el procedimiento administrativo de ejecución, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables. Las propias oficinas conocerán y resolverán los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación relativos al procedimiento administrativo de ejecución que lleven a cabo". (18).

Asimismo, es importante destacar que en los términos de la fracción II del Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, se señala expresamente a las "aportaciones de seguridad social" como:

(18) Ley del Seguro Social, Op. Cit., págs. 149, 150 y 151.

"Artículo 20.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Fracción II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en 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". (19).

Lo anterior, aún y cuando existe una resolución del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del mes de abril de 1988, en la que se precisa que tales aportaciones no son contribuciones, pero para efectos del presente trabajo y basándome en el Código Fiscal de la Federación que es de aplicación estricta de conformidad con el Artículo 5o. de dicho ordenamiento, las seguiré considerando como lo que en mi opinión son: contribuciones.

De todo lo anteriormente señalado, tanto en la Ley del Seguro como en el Código Fiscal Federal vemos que como organismo fiscal autónomo, el I.M.S.S. tiene las características que precisa Javier Moreno Padilla y que son las siguientes:

- "a) Son organismos distintos a las Dependencias Fiscales que tienen la calidad de receptores de créditos fiscales.
- b) Actúan de acuerdo con la Ley a la realización de los fines legales, esto es, al cumplimiento de la norma.

(19) Código Fiscal de la Federación, México 1988, Ed. Themis, 6a. Ed.

- c) Por disposición legal son administradores de tributos.
- d) Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les provean.
- e) Por las razones apuntadas, se convierten en órganos de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal." (20).

Respecto del inciso e), es importante resaltar el Instituto al tener el carácter de autoridad fiscal - es decir, que está legalmente legitimado para efectuar actos que afecten la esfera jurídica de los particulares - jamás pueden extralimitarse en el ejercicio de sus atribuciones, lo cual se corrobora por nuestro máximo tribunal que en jurisprudencia manifiesta al respecto su criterio:

"AUTORIDADES.- Las autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permite"

(20) Moreno Padilla, Javier. Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social. México, 193, 1a. Edición, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Vol. IV, p. 77.

Quinta Epoca:

Tomo XII, pág. 928.- Cía de Luz y Fuerza de Puebla, S.A.

Tomo XIII, pág. 44.- Velasco W., María Félix.

Tomo XIII, pág. 514.- Caraveo Guadalupe.

Tomo XIV, pág. 555.- Parra, Lorenzo y Coag.

Tomo XV, pág. 249.- Cárdenas Francisco V." (21).

En resumen, de lo plasmado anteriormente claramente se observa que el IMSS para organizar y administrar los servicios de seguridad social, adquiere la calidad de organismo descentralizado y a su vez, para poder determinar, cuantificar, liquidar y recaudar las aportaciones de seguridad social, está investido del carácter de autoridad como organismo fiscal autónomo, con lo que puede realizar actos que afecten la esfera jurídica de los particulares, así como imponerles la obediencia y acato de sus determinaciones, exclusivamente en los términos de la propia Ley.

3.5. Facultades y Atribuciones.

El IMSS, como organismo público descentralizado que es, y en su función de organismo fiscal autónomo, posee las siguientes atribuciones y facultades precisadas en el Artículo 240 de la Ley del Seguro Social, el cual a continuación transcribo:

(21) Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación. Jurisprudencia Común al Pleno y a las Salas número 47, p. 106.

"Artículo 240.- El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes:

- I. Administrar los diversos ramos del seguro social y prestar los servicios del beneficio colectivo que señala esta Ley.
- II. Satisfacer las prestaciones que se establecen en esta Ley.
- III. Invertir sus fondos de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.
- IV. Realizar toda clase de actos jurídicos necesarios para cumplir con sus finalidades.
- V. Adquirir bienes muebles e inmuebles, para los fines que le sean propios.
- VI. Establecer clínicas, hospitales, guarderías infantiles, farmacias, centros de convalecencia y vacacionales, velatorios, así como centros de capacitación deportivos de seguridad social para el bienestar familiar y demás establecimientos para el cumplimiento de los fines que le son propios, sin sujetarse a las condiciones, salvo las sanitarias, que fijen las leyes y reglamentos respectivos para empresas privadas con actividades similares.
- VII. Establecer y organizar sus dependencias.
- VIII. Expedir sus reglamentos interiores.
- IX. Difundir conocimientos y prácticas de previsión y seguridad social.
- X. Registrar a los patrones y demás sujetos obligados, inscribir a los trabajadores asalariados e independientes y precisar su base de cotización, aún sin previa gestión de los interesados, sin que ello libere a los obligados de las responsabilidades y sanciones por infracciones en que hubiesen incurrido.
- XI. Dar de baja de régimen a los sujetos asegurados, verificada la desaparición del presupuesto de hecho que dio origen a su aseguramiento, aún cuando el patrón o sujeto obligado hubiese omitido presentar el aviso de baja respectivo.

- XII. Recaudar las cuotas, capitales constitutivos, sus accesorios y percibir los demás recursos del Instituto.
- XIII. Establecer los procedimientos para la inscripción, cobro de cuotas y otorgamientos de prestaciones.
- XIV. Determinar los créditos a favor del Instituto y las bases para la liquidación de cuotas y recargos, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley de demás disposiciones aplicables.
- XV. Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patronos y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley y demás disposiciones relativas, aplicando en su caso, los datos con los que cuente o con los que de acuerdo con sus experiencias considere como probables.
- XVI. Ratificar, rectificar y cambiar la clasificación y el grado de riesgo de las empresas para efectos de la cobertura de las cuotas del Seguro de Riesgos de Trabajo.
- XVII. Determinar y hacer efectivo el monto de los capitales constitutivos en los términos de esta Ley.
- XVIII. Ordenar y practicar inspecciones domiciliarias con el personal que al efecto se designe y requerir la exhibición de libros y documentos a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones que establece la Ley del Seguro Social y demás disposiciones aplicables.
- XIX. Ordenar y practicar las investigaciones correspondientes en los casos de sustitución patronal y emitir los dictámenes respectivos.
- XX. Establecer coordinación con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, Estatal y Municipal, para el cumplimiento de sus objetivos; y
- XXI. Las demás que le otorguen esta Ley, sus reglamentos y cualquier otra disposición aplicable." (22).

(22) Ley del Seguro Social, Op. Cit., págs. 135 y 136.

Por otra parte, en el Artículo 241 se indica que el Instituto tendrá acceso de no existir prohibición pública, a toda clase de información, datos, estadística fiscal o censal que considere necesaria. Las autoridades federales o locales deberán prestar el auxilio requerido para el mejor cumplimiento de sus funciones.

A la par es conveniente, como dato importante, señalar que las relaciones laborales entre el Instituto y sus trabajadores se rigen por la Ley Federal del Trabajo y no por la Legislación Federal del Trabajo Burocrático.

El fin del presente trabajo, como ya se anotó en el preámbulo del presente capítulo no es un estudio que sea una variación más de los realizados en materia de seguridad social sino el tratar aspectos como los antecedentes históricos y lo que es el IMSS, exclusivamente sirvan para dar una visión global en relación a los aspectos concretos que deseo tratar, por tanto, con el fin de no perder el objetivo de este estudio es que se han tratado someramente, aunque creo de forma suficiente, los temas hasta aquí expuestos.

4. Las Cuotas en el Seguro Social: Su carácter fiscal.

La existencia y sostenimiento del Instituto, así como el ejercicio de sus facultades y servicios públicos exige la capta-

ción de medios económicos indispensables para cubrir las erogaciones que implican.

Para desarrollar sus funciones, el IMSS debe obtener recursos materiales que adquiere, como lo expresa el Artículo 242 de la Ley de la Materia, de la siguiente forma:

"Artículo 242.- Constituyen los recursos del Instituto:

- I. Las cuotas a cargo de los patrones, trabajadores y demás sujetos que señala la Ley, así como la contribución del Estado;
- II. Los intereses, alquileres, rentas, rendimientos, utilidades y frutos de cualquier clase que produzcan sus bienes;
- III. Las donaciones, herencias, legados, subsidios y adjudicaciones que se hagan a su favor; y,
- IV. Cualesquiera otros ingresos que les señalen las leyes y reglamentos" (23).

Es notorio que la mayor parte de sus ingresos el Instituto los obtiene de las cuotas que cobra en general a patrones, a trabajadores, y al Estado y a algunas otras personas como en el caso por ejemplo, en el Seguro Voluntario.

Como el sostenimiento del IMSS depende de los recursos económicos que se allega, las cuotas señaladas en la fracción I

(23) Ley del Seguro Social, Op. Cit., p. 137.

del Artículo 242 son obligatorias, distribuyéndose la carga económica, en teoría por lo menos, tomando en cuenta la situación que cada uno de estos sectores guarda respecto de la compensación de servicio.

Es importante anotar que los recursos que se allegue el Instituto deben optimizarse evitando el dispendio y la excesiva estructura burocrática que actualmente tiene, pues ello absorbe gran parte de sus recursos, distrayéndolos de la función pública a la que inicialmente estaban destinados.

Ahora bien, las cuotas, según el Artículo 267 anteriormente transcrito, así como los recargos y capitales constitutivos, el pago de los mismos tienen carácter fiscal, como también ya antes se comentó, al Instituto corresponde determinar los créditos, las bases de liquidación, fijándose en cantidad líquida y percibirlos.

Con base en lo establecido en el Artículo 267 es que se deben analizar los alcances y efectos del mismo, para ello hay que interiorizarse en la naturaleza jurídica de las cuotas.

En 1944, concretamente el 24 de noviembre, se reformó el Artículo 135 de la Ley del Seguro Social de fecha 19 de enero de 1943, para precisar que las cuotas obrero patronales eran aporta-

ciones con carácter fiscal. Fue también en ese año que al IMSS se le encuadró como Organismo Fiscal Autónomo, es decir, como autoridad determinadora, liquidadora y ejecutora de créditos.

Posteriormente en la Ley de Ingresos de la Federación para 1945, se incluyó a las aportaciones de seguridad social en el Capítulo de "Derechos", y parece ser, según lo comenta el Profesor Moreno Padilla, que esto se debió a un criterio emitido por el Tribunal Fiscal de la Federación, según a continuación lo menciona diciendo: "... en el Juicio 4571/45, resolvió que:

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

Los estudiosos de la seguridad social juzgaron incorrecta esta clasificación puesto que unos cuantos años después la Ley de Ingresos de la Federación incluía las aportaciones en el capítulo de impuestos" (24).

Como lo expresa Moreno Padilla, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 4607/55, informe de 1971, visible en las páginas 327 a 329 estableció que:

(24) Moreno Padilla, Javier, Op. Cit., p.40.

"El legislador ordinario en su Artículo 135 de la Ley del Seguro Social, dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deberían cubrir los patrones como parte de los recursos destinados a la seguridad social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial. Puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador constituyendo en salario solidarizado o socializado que halle su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el Artículo 123 de la Carta Magna. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social, quedan comprendidas dentro de los tributos que impugna el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta al Estado.

Los capitales constitutivos contenidos en el Artículo 48 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la fracción VII del Artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el Artículo 123 fracciones XIV y XXIV de la propia Constitución... En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tienen ninguna relación con el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que disponga las Leyes y por ello, no rija para los citados capitales los principios en el contenido de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales". (25).

Respecto a esta sentencia, el propio Moreno Padilla comenta que: "Aparentemente existe una contradicción en los postulados de la jurisprudencia mencionada, porque la primera parte de la misma concluye en el sentido de que deben clasificarse como tributos; en cambio en el segundo habla de que no tienen el carácter de créditos fiscales" (26).

(25) Ibid., págs. 40 y 41.

(26) Ibidem.

Sin embargo, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en resolución del 2 de febrero de 1966 entorno a la contradicción de sentencias dictadas en los expedientes 4155/56 y 3377/56, dilucidó la confusión que existía, al precisar que los créditos fiscales, como lo son las aportaciones de seguridad social, deben tener necesaria y forzosamente su fundamento constitucional en la fracción IV del Artículo 31, toda vez que en el 123 Constitucional nunca se establecen obligaciones de carácter fiscal. En acuerdo y sumándonos a lo que dice Moreno Padilla, en obvio de explicaciones menos claras transcribo lo que personalmente considero que, acertadamente, señala al respecto: "Indiscutiblemente que por la simple clasificación que hace la Ley del Seguro Social, las cuotas obrero patronales tienen el carácter de créditos fiscales, naturaleza que les ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal de la Federación en diversas resoluciones... Considerar lo contrario, sería crear una confusión en la aplicación de las normas que regulan la seguridad social, máxime que la actual legislación insiste en el Artículo 267 en señalar que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal y en el Artículo siguiente concluye que el Instituto es un Organismo Fiscal Autónomo. La afirmación de la Corte de que no encuentran su apoyo estas aportaciones en el Artículo 31, fracción IV Constitucional, podría crear las siguientes dificultades: Es una interpretación que no puede estar acorde con la materia fiscal, en virtud de que los créditos

tributarios deben tener forzosamente su fundamento Constitucional en aquella disposición, en virtud de que el Artículo 123 del mismo ordenamiento no da pie a obligaciones fiscales, ni menos aún a que el Instituto pueda determinar en cantidad líquida cuotas obrero patronales.

Consideramos un error la afirmación de la jurisprudencia ya que definitivamente las cuotas obrero patronales tienen el carácter de créditos fiscales y por ende, su fundamento se desprende del Artículo 31, fracción IV Constitucional, que señala la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos en la manera proporcional y equitativa que establezcan las Leyes". (27).

Como personalmente opino, es inobjetable que las cuotas obrero patronales tienen el carácter de fiscales, tanto por la exigibilidad de las mismas por parte del propio IMSS, vía sus oficinas ejecutoras (Oficinas para Cobros), como por el motivo que los genera con lo cual sino se cubren tienen como consecuencia a fin de cuentas que, serán exigibles forzosamente. Por su parte, el Artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, señala qué entiende por crédito fiscal:

"Artículo 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descen-

(27) Ibid., págs. 42.

tralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena..." (28).

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su fallo contenido en el expediente número 4607/55 del 29 de junio de 1977 respecto del amparo en revisión consideró que es la fracción XXIX del Artículo 123 de la Constitución, el fundamento del cobro y exigibilidad de las cuotas obrero patronales, pues es esa la fracción que establece que debe implantarse el Seguro Social como servicio público. Aquí, considero que la Suprema Corte pretende establecer la "parafiscalidad" de las cuotas, o en su defecto, perdió de vista, lo que dá plena eficacia a ese servicio público, y estructura su desarrollo, que son las cuotas establecidas en la Ley del Seguro Social a las cuales, les da el "controvertido" carácter de "fiscales" en su Artículo 257, esto para efectos de la agilización en su cobro. Dicho en otras palabras, la fracción XXIX del apartado "A" del Artículo 123 Constitucional establece exclusivamente el servicio de seguridad social como de utilidad pública, y los seguros que comprende más no los recursos que se ha de allegar para financiar y hacer frente a ese servicio, ni sus características específicas, las

(28) Código Fiscal de la Federación, Op. Cit.

cuales si se asientan en la propia Ley e incluso, en el Código Fiscal de la Federación cuya base constitucional, en lo referente a las contribuciones que indican, se encuentra en la fracción IV del Artículo 31.

Por otra parte, si bien es cierto que las aportaciones de seguridad social tienen el carácter fiscal, no es aceptable el considerarlas como impuestos, ni como contribuciones por mejoras ni siquiera aún como derechos, pues todos estos son prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos. Y no son impuestos, las cuotas al IMSS, porque quien las aporta no recibe una prestación directa, sino que se destinan al financiamiento del Instituto, además si bien son generales pues obligan a quienes se colocan en los supuestos previstos por las leyes respectivas, no así a todos los mexicanos a cubrir las, esto es, se dirigen exclusivamente (y con sus excepciones) a los citados en los Artículos 12 y 13 que a la letra dicen:

"Artículo 12.- Son sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio:

- I. Las personas que se encuentran vinculadas a otras por una relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aún cuando éste en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos;

- II. Los miembros de sociedades cooperativas de producción y de administración obreras o mixtas; y
- III. Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios organizados en grupo solidario, sociedad local o unión de crédito, comprendidos en la Ley de Crédito Agrícola.

"Artículo 13.- Igualmente son sujetos a aseguramiento del régimen obligatorio:

- I. Los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados.
- II. Los ejidatarios y comuneros organizados para aprovechamientos forestales, industriales o comerciales o en razón de fideicomisos;
- III. Los ejidatarios, comuneros y pequeños propietarios que, para la explotación de cualquier tipo de recursos, estén sujetos a contratos de asociación, producción, financiamiento y otro género similar a los anteriores;
- IV. Los pequeños propietarios con más de 20 hectáreas de riego o su equivalente en otra clase de tierra, aún cuando no estén organizados crediticiamente;
- V. Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios no comprendidos en las fracciones anteriores; y
- VI. Los patrones personas físicas con trabajadores asegurados a su servicio, cuando no estén ya asegurados en los términos de esta Ley.

El Ejecutivo Federal, a propuesta del Instituto, determinará por Decreto, las modalidades y fecha de incorporación obligatoria al Régimen de Seguro Social, de los sujetos de aseguramiento comprendidos en este Artículo, así como de los trabajadores domésticos" (29).

(29) Ley del Seguro Social. Op. Cit., págs. 34 y 35.

Tampoco se puede señalar que sean las cuotas del IMSS, derechos, pues estos últimos son contraprestaciones producto de un servicio público específico, concreto y voluntario, mientras que las primeras son forzosas y en consecuencia exigibles incluso mediante procedimiento ejecutivo.

Como se puede ver, las definiciones del derecho positivo no explican el problema, y por mera comodidad didáctica y teórica se pretende encuadrar a lo no definido, en el vocablo de "parafiscalidad" sin con ello resolver la cuestión de fondo, por lo que es categórico que en el derecho positivo se defina de manera cierta la correcta clasificación de las cuotas al IMSS. A este respecto Moreno Padilla ha expresado su preocupación opinando que: "Cada vez se necesita con mayor urgencia una definición exacta de nuestras leyes de la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, en virtud de que hay una marcada tendencia para que los ingresos percibidos por el Estado, o por las autoridades especializadas de seguridad social, se destinen al beneficio de un mayor número de personas y que su sostenimiento repercuta sobre las clases favorecidas, por lo que es muy limitado justificar la creación de estos ingresos en el Artículo 123 Constitucional. Debemos hacerlo en el Artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento, pero señalando con claridad en las leyes fiscales qué se entiende por contribución de seguridad social. Posiblemente puede servir de punto de partida la

definición que nos proporciona el modelo de Código Tributario para América Latina arriba mencionado, o quizá sea menester crear una propia definición más acorde con nuestro sistema legal, pero lo que es imprescindible, es el incluir en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos de la Federación a este tipo de créditos en su clasificación correcta" (30).

Una vez que ha quedado notoriamente asentada la falta de una definición exacta de las aportaciones de una seguridad social, pero que sin embargo, como contribuciones que son de conformidad con el Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación hemos ahora de estudiar los principios teóricos y legales de las mismas.

(30) Moreno Padilla, Javier, Op. Cit., p. 53.

C A P I T U L O I I

PRINCIPIOS TEORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

1.	Preámbulo.....	38
2.	Principios de Adam Smith.....	39
2.1.	Principio de Justicia.....	39
2.2.	Principio de Certidumbre.....	49
2.3.	Principio de Comodidad.....	53
2.4.	Principio de Economía.....	54
3.	Principios de Adolfo Wagner.....	55
3.1.	Principios de Política Financiera.....	57
3.1.1.	Suficiencia de la Imposición.....	57
3.1.2.	Elasticidad de la Imposición.....	57
3.2.	Principio de Economía Pública.....	58
3.3.	Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de las Contribuciones.....	60
3.3.1.	Generalidad.....	60
3.3.2.	Uniformidad.....	62
3.4.	Principio de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.....	62
4.	Los Principios Modernos en Materia Impositiva.....	64
4.1.	Principio de la Capacidad de Pago.....	66
4.2.	El Principio del Beneficio.....	67
4.3.	Principio del Costo del Servicio.....	69
4.4.	Principio del Crédito por Ingreso Ganado.....	69
4.5.	Principio de la Ocupación Plena.....	70
4.6.	Principio de la Conveniencia.....	71

II. PRINCIPIOS TEORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

1. Preambulo.

Una vez que a grosso modo se ha dado una vista panorámica de la seguridad social, del organismo encargado de la misma en nuestro país, de sus facultades y atribuciones, así como, ya orientándose en el horizonte de mi tema, base del presente trabajo, en el sostén económico del mismo y las características de las aportaciones de seguridad social, es conveniente en esta segunda etapa del camino, dejar bien claro que tales aportaciones de los patrones y de los trabajadores, deben sustentarse en ciertos principios teórico-jurídicos, para encuadrarse adecuadamente en la legislación de un Estado de Derecho como en el que vivimos. De ahí que a continuación he de tratar estos principios ordenadores que también son válidos para las aportaciones de seguridad social.

Cabe destacar que estos principios teóricos, más bien de los impuestos, pueden aplicarse, con acierto, a las multicitadas aportaciones de seguridad social y esto se comprenderá claramente al tratarlos.

José Luis :

Estos sí los encontré
Pero ya no caben.



Monica Alfaro

2. Principios de Adam Smith.

En el libro quinto de la obra "The Wealth of Nations" del economista inglés Adam Smith, se dedicó una parte al estudio y formulación de cuatro principios fundamentales en el establecimiento de los impuestos, en el cual se hace un análisis y desarrollo de éstos, de donde se derivan otros que complementan el estudio de aquéllos. A estos principios los ha denominado de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía. Aunque dichos principios se refieren en concreto a los impuestos considero que no choca en nada la semejanza que se haga de los mismos en relación a las aportaciones de seguridad social, así tenemos:

2.1 Principio de Justicia.

Nos enseña Adam Smith "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observancia o en la omisión de esta máxima, consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición". (31)

(31) Smith Adam, Investigación sobre la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones, México 1985, Fondo de Cultura Económica, Cuarta Reimpresión, págs. 725 y 726.

Este principio contiene la máxima esencial de que las imposiciones deben ser justas, proporcionales y equitativas; inspiró a los creadores de la Revolución Francesa, los cuales lo consagraron en la Constitución Francesa de 1879, en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual a su vez inspiró a la Constitución de Cádiz de 1812 y ésta inspiró a las Constituciones Mexicanas, sobre todo a la de 1857 y a la de 1917, ésta última que actualmente nos rige, al estatuir en la fracción IV del Artículo 31:

"Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes". (32)

De este principio que se comenta se desprenden dos características: la de generalidad y de uniformidad.

El principio de generalidad, nos dice el Lic. Margain Manatou: "Que el impuesto sea general, significa que comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que, como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del

(32) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit., p. 45.

minimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista". (33)

A su vez el Lic Margain, citando a Bielsa, indica que éste expone: " que nadie debe quedar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la política, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos". (34)

Por otro lado, el autor en comento señala que el teórico argentino Einaudi "sostiene la tesis contraria al maestro Bielsa, diciendo que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo. Y a propósito de determinar los mínimos de subsistencia

(33) Margain Monatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, México, 1985, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 8a. Ed., p. 42.

(34) Idem.

aunque los reconoce, resulta preferible señalar una cantidad mínima o no señalar ninguna". (35)

Nuestra legislación, con base en las doctrinas que aceptan la exención de impuestos como excepción al principio de generalidad, no se contrapone a principio legal alguno, y representa un beneficio a la colectividad, e incluso con ello, alivia la subsistencia de un sector considerable de nuestra sociedad.

De acuerdo a lo expuesto, es necesario señalar que si el bienestar de la sociedad (finalidad de contribuir con el gasto público) radica en la vida cada vez mejor de sus integrantes, la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan podido con sus propios recursos, cubrir las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural, pues sino sería tanto como establecer que el individuo, -permitaseme tomar un dicho popular que encuadra bien al respecto-, sería "candil de la calle y obscuridad de su casa".

Otro problema que se nos presenta en cuanto al principio de generalidad es el de delimitar lo general de lo particular, al respecto, se debe esclarecer el concepto y diferencia teórica

(35) Ibidem.

entre lo general y lo particular así si una ley no es general, entonces es particular o privativa, es decir, que carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad. Sobre esto, la doctrina mexicana está acorde en considerar que una ley es privativa cuando es eminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o varias determinadas; careciendo por lo tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que peculiarizan a toda ley.

El Lic. Flores Zavala, al tratar el tema nos determina: "quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos dicha obligación, sólo limitada por la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, todos aquéllos que tengan dicha capacidad, estarán obligados a pagar impuestos; así que nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos; habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva, deje de pagar algún impuesto". (36)

(36) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1986, Editorial Porrúa, 27a. Ed., p. 134.

Así lo comentado por Floras Zavala, es claramente aplicable a las aportaciones de seguridad social, que sí cumplen con el principio de generalidad, pues han de contribuir con dichas aportaciones quienes se colocan en los supuestos de la ley del Seguro Social, en el caso que estamos estudiando, así también en el INFONAVIT.

Nuestra Constitución General sólo menciona en la fracción IV del Artículo 31, la obligación de contribuir al gasto público a los mexicanos, en virtud de que gozan de una seguridad económica igual y sería discriminatorio no recaudar el impuesto causado por extranjeros.

Las leyes mexicanas han escogido estos principios y así encontramos lo dispuesto por la fracción II del Artículo 20, del Código Fiscal de la Federación, el cual define así a las aportaciones de seguridad social:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Fr. II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado." (37)

(37) Código Fiscal de la Federación, Op. Cit.

De lo anterior se concluye, que las aportaciones de seguridad social deben ser aplicadas a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale tanto el Código Fiscal de la Federación, como la ley del Seguro Social o la Ley del INFONAVIT quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente por ella. Este requisito de generalidad lo encontramos en la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

"Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir que no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa en el sentido material pues le falta algo que pertenece a su esencia.... El carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado Artículo 13 Constitucional". (38)

Por lo que respecta al principio de uniformidad, se considera que la aportación de seguridad social debe ser igual para todos los que se colocan en el respectivo supuesto, es decir que todos sean iguales para el supuesto que marque la ley. Han existido, en materia impositiva los más variados criterios sobre la igualdad en cuanto su concepto. Desde aquella idea que decía

(38) Jurisprudencia Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 801.

que era costumbre muy antigua que el pueblo contribuyese al sostenimiento del Estado con sus bienes, los nobles con su sangre, y el clero con sus plegarias. Esto revela la situación de los privilegios fiscales en cierta época, ya que el clero y los nobles gozaban de toda clase de exenciones tributarias y era el pueblo el que soportaba absolutamente todas las cargas tributarias.

Por otra parte, en reacción contra los privilegios antes mencionados surgieron nuevas doctrinas que sostanían que el tributo es el precio para que el estado proteja la vida y la propiedad, el concepto de igualdad es claro como la vida de un individuo, vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que les corresponda según el valor de su propiedad; no es posible la aceptación de esta tesis ya que no refleja equidad alguna.

Otros autores señalan que el impuesto era una prima de seguro, dicha tesis no es aceptada ya que ante el Estado todos los ciudadanos deben ser iguales, no se incurre en una discriminación por parte de éste.

La tesis más aceptada en la teoría, es la de capacidad contributiva, la cual consiste en la posibilidad económica de

pagar un impuesto. Esta capacidad se manifiesta en la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

El propio Lic. Flores Zavala nos enseña: "...Pero el principio de capacidad contributiva, no es suficiente para explicar, por ejemplo, por qué dos rentas deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta; es necesario un criterio complementario y éste es el principio de John Stuart Mills que llamó de la "igualdad de sacrificios". Este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para hacer una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas del gravamen; explica por qué a pesar de que existan dos rentas libres iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que explica que la capacidad contributiva es igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquél para quien la renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal, al de aquél para el que representa la reeducción de un capital sin esfuerzo alguno de su parte; debe gravarse menos al primero que al segundo. Habrá así, dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo; que, combinados, dan el índice correcto. La capacidad contributiva como criterio objetivo, la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo. La capacidad contributiva depende de la

cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen. Estos criterios nos conducen también a la necesidad de la apreciación de la situación personal del sujeto y al sistema de cuotas progresivas. El principio de la igualdad de sacrificio todavía debe complementarse, como lo ha dicho Mills, con el principio del mínimo sacrificio; cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero su sacrificio debe ser el menor posible, es decir el Estado sólo debe exigir aquéllo que es indispensable para cubrir el presupuesto, con el objeto de que el sacrificio de cada quien sea el menor. Este principio supone así, un límite a una pretensión excesiva de impuestos por parte del Estado ". (39)

Así mismo Flores Zavala comenta que John Stuart Mills dice:...." Por qué razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos?. Por la razón de que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno. Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o clase, por lo que respecta a las peticiones que éstas puedan hacerle, los sacrificios que les exija deben por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio, para el conjunto sea menor. Si alguien soporta una carga menor de la que le corresponde, es

(39) Flores Zavala Ernesto, Op. cit., págs. 140 y 141.

porque otro soporta una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero, no representará caeteris paribus, un bien tan grande para él, como el mal para el segundo representa el aumento de la que, en justicia le corresponde. La igualdad en la imposición, como una máxima de la política, significa, por consiguiente la igualdad de sacrificio. Quiere decir tanto como proporcinar la contribución de cada persona a los gastos del gobierno, de tal manera que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte, no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otra por el pago de la suya. Este ideal, como otros ideales de perfección, no puede realizarse por completo; pero el primer objetivo de toda discusión práctica, debe ser, saber en qué consiste la perfección". (40)

El principio de la uniformidad, no puede realizarse plenamente por medio de una aportación única, sino que va a requerir forzosamente una combinación de diversas clases de acuerdo que seguro cubran, en un mismo sistema, es decir la ley, en el cual, incluso, se debe tender a que se corrijan en su acción ejecutoria. Como se puede ver, los principios antes mencionados se adecuan a las aportaciones de seguridad social.

2.2 Principio de Certidumbre.

Smith lo precisa así: "El impuesto que cada individuo

(40) Ibid, p. 141

está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que, son impopulares, por la naturaleza misma de sus cargos aún y cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar".

(41)

El principio de seguridad que nos explica el maestro Smith, tiene una gran relevancia tanto en lo económico como en lo político y en la paz social de un pueblo, es de trascendental importancia el respeto a este principio tanto por la legislación como también en el ejercicio del poder para el cumplimiento de la ley.

(41) Smith Adam, Op. Cit., p. 727

el derecho fiscal es estricto y el encargado público debe ejercer sus funciones con absoluta rigidez respetando íntegramente este principio.

Transcribiendo a Gastón Jeze, Flores Zavala precisa que este autor enseña la manera en que debe ser desarrollado este principio, que es la siguiente:

"1.- Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas".

"2.- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten". (42)

Así tenemos que es realmente necesario que todas las comunicaciones fiscales deban forzosamente ser publicadas no sólo por los órganos oficiales marcados por la ley, sino también en la literatura de mayor circulación, a fin de dar a conocer las leyes fiscales y el contribuyente pueda cumplir con mayor exactitud sus obligaciones fiscales correctamente y así evitarse un problema posterior sin intención de violar la ley.

(42) Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., p. 142.

Luego, en su texto, Flores Zavala, siguió a Gastón Jezu señalando:

"3.- Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal."

"4.- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto."

"5.- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto". (43)

De lo anterior se desprende que las leyes tributarias deben establecer quién es el sujeto causante, en este caso, de la aportación de seguridad social, cuáles son las conductas que al realizarse generan dicha aportación, es decir, el objeto de la misma que la ley señale, el monto, la fecha en que debe realizarse el pago, la forma de pago, quién es el obligado a pagar, quién es la autoridad receptora, cuál es la valuación de la base, las sanciones en caso de incurrir en una violación, los medios de defensa contra los abusos o errores de las autoridades fiscales, etc.

(43) *Ibid*, p. 143.

2.3 Principio de Comodidad.

Adam Smith lo explica de la siguiente manera: "Toda imposición debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.

Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el momento mismo en el que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo". (44)

Este principio aplicado a las aportaciones de seguridad social consiste en que al sujeto causante se le debe cobrar en el momento adecuado, en este caso en fechas determinadas para pago de cuotas, ya que es una actitud muy humana disponer del dinero recibido y en ocasiones se hace un gasto mayor a los ingresos percibidos, así que si el contribuyente cuando deba hacer el entero, le será menos difícil conseguir la cantidad para el pago de esa contribución teniendo que recurrir a otra fuente, que lo más probable también esté gravada.

(44) Smith Adam, Op. Cit., p. 727

2.4 Principio de Economía.

"Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acordando el período de exacción lo más que se pueda." (45)

Al respecto Flores Zavala comenta que el que esa diferencia sea grande, puede deberse a una de las causas siguientes:

"Primera- La recaudación del impuesto debe necesitar un gran número de funcionarios cuyo sueldo puede devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes puedan aún suponer una especie de impuesto adicional al público".

"Segunda- Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarse a un empleo menos productivo".

"Tercera- Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece graves tentaciones de evadirlo".

(45) Ibidem.

"Cuarta- Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas vejaciones, molestias y opresiones innecesarias". (46)

Estos son los principios económicos de los impuestos del maestro Adam Smith, los cuales por su excelente contenido han sido aceptados por la mayoría de los conocedores de finanzas públicas y, que según mi personal opinión son válidos para las aportaciones de seguridad social como ya ha quedado asentado.

Otros principios que también he de tratar, son realmente complemento de lo originalmente mencionado por Adam Smith, pues lo que hacen es abundar en el contenido y explicación de los enunciados por este autor y que han permanecido inmutables y aún en nuestra época continúan vigentes.

3. Principios de Adolfo Wagner.

La constante preocupación de los tratadistas de desarrollar los principios de los impuestos, ha dado producto a los principios elaborados por técnicos como el maestro alemán Adolfo Wagner quien, citado por Flores Zavala, dice: "Como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las finanzas

(46) Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., p. 145.

debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscal. Debe para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y de la población a gravar. Se debe entonces, deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población". (47)

Además agrega que: "estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte, no deben considerarse aisladamente sino en conjunto, de manera que, aún es posible sacrificar, en determinado momento, alguno de ellos. Constituyen un fin al que debe tenderse en la práctica". (48)

Sus estudios se contienen en 9 principios clasificados, en 4 categorías, los cuales son:

- a) Principios de Política Financiera.
- b) De economía Pública.

(47) Ibidem.

(48) Idem.

- c) De equidad o de repartición equitativa de los tributos.
- d) Los de administración fiscal o de lógica en materia de imposición y que a continuación estudiaremos.

3.1 Principios de Política Financiera.

En cuanto a estos principios se debe determinar la proporción del gravamen directamente relacionada con la elevación de las necesidades y emplear el producto de los gravámenes en cubrir las necesidades.

3.1.1. Suficiencia de la imposición.

Como su nombre lo indica, la recaudación que el Estado haga debe satisfacer a todas sus necesidades financieras y debe por este medio allegarse a los fondos necesarios que por otra vía de ingreso no pudo, a fin de mantenerse solvente hacia todos los requerimientos propios de su actividad.

3.1.2 Elasticidad de la imposición.

Consiste en que las imposiciones deben tener un amortiguamiento en caso de necesidad, es decir, las contribuciones deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras,

asi que deben existir sistemas impositivos, que sin provocar trastornos puedan aumentar los ingresos del Estado en casos de crisis, necesidad, urgencia, etc.

3.2 Principio de Economía Pública.

En este principio la problemática consiste en determinar cual será la fuente de riqueza a gravar, puesto si se impone una determinada carga a las fuentes no apropiadas como es el capital provocaría un caos en la economía de los países. El maestro Wagner divide este principio en:

1. Elección de buenas fuentes de imposiciones, es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.
2. Elección de las clases de imposiciones, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones sobre aquéllos que en realidad los pagan y examen general de lo que se ha llamado la "repercusión de las contribuciones", que incluso debemos tomar en cuenta a nivel social.

Para estos efectos Wagner, divide los ingresos en tres fuentes, las cuales son:

- a) La renta.
- b) El capital.
- c) Los medios de consumo.

Estableciendo que para imponer cualquiera de estos ingresos debe tomar en cuenta el punto de vista crítico entre la economía pública y la privada, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de las contribuciones.

La fuente normal del impuesto es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un tiempo determinado, puede ser enteramente consumido en ese periodo, sin que el capital nacional pre-existente sea disminuido.

El capital nacional se define como el conjunto de bienes o riquezas de un país que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros.

La afectación del capital nacional es un exceso delicado, ya

que si se disminuye provoca un caos económico, reflejado directamente en la baja de producción, la cual afecta a todo el país de una manera directa.

En cuanto a la elección de las clases de contribuciones, el legislador emite las hipótesis para obtener, por la elección de las clases y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis. El legislador puede escoger el sujeto que será causante de una contribución y el objeto por el cual causará la tasación.

3.3 Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de las Contribuciones.

Este principio se divide en:

3.3.1 Generalidad, el cual es un tanto distinto de los términos del maestro Adam Smith ya que esencialmente se basa en la libre concurrencia y acepta la distribución de la riqueza en función de la afectación de los individuos.

Wagner, según Flores Zavala, dice: " que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repar-

tición de fortunas y rentas, como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas, esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres y los ricos; este gravamen puede ser un impuesto de captación, o bien, ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, especialmente sobre artículos de primera necesidad, o de preferencia un impuesto real o proporcional sobre la renta. Así no se modificará la situación económica existente ". (49)

La teoría se basa en la libre concurrencia y exige esa clase de gravámenes; las violaciones al principio de proporcionalidad por los que siguen ese sistema, se debe a diversos desarrollos históricos e incluso dificultades que presenta la imposición puramente proporcional, y a desviaciones del punto de vista meramente económico el cual se contrapone con el punto de vista social.

Las contribuciones no sólo deben servir para cubrir las necesidades fiscales, también deben servir para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna. Las consecuencias de

(49) Ibid. p. 148.

una posición política así son: la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado, se puede establecer una exención de contribuciones general, o ciertas impuestos en provecho de los pobres, sobre todo si es que su ingreso proviene del trabajo.

3.3.2 La uniformidad, se entiende en el sentido de que la contribución debe ser en lo posible, proporcionada a la capacidad de prestación económica, lo cual crece según una progresión más rápida que la renta. Por esta razón, puede admitirse: el principio de la contribución progresiva, la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, sobre todo los considerados como forma de super - imposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de hechos accidentales, no ganados económicamente por las personas interesadas, etc. La justicia de estos principios no debe buscarse en las ciencias de las finanzas, sino en la parte de la economía nacional o social que les sirve de fundamento.

3.4 Principios de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.

Nos dice Flores Zavala, refiriéndose a Wagner que: "estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los cos-

tos, son verdaderas axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de tributos y de la estructura del régimen financiero.

La fijeza en la imposición tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

1. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de las contribuciones.
2. La simplicidad del sistema de tributos y de su organización.
3. Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, y del monto de la suma debida o adeudada.
4. Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan las contribuciones modernas.
5. El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
6. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos y en la mejor forma posible, aclare no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos por la ley.

7. Las disposiciones relativas a las penas, defensas, criterios y principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control de las contribuciones.

8. Debe usarse la prensa para dar a conocer leyes nuevas. La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para establecer este principio se debe determinar que el pago se haga en moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible el domicilio del causante; la época del pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los tributos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser los menos molestos posibles.

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos". (50)

4. Los Principios Modernos en Materia Impositiva

Harold M. Sommers, citado por Adolfo Arrijo Vizcaino, en su

(50) Ibid, p. 150.

libro Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, habla del sentido en que se estudian las finalidades de la política fiscal. Se distinguen dos finalidades: fiscales y extrafiscales. Los impuestos pueden establecerse con el propósito de recaudar fondos o de alcanzar cualquier finalidad no financiera. Independientemente de cual de estas dos finalidades se tome en cuenta al formular una ley fiscal, las dos finalidades son alcanzadas en la práctica, por cualquier impuesto. Parece existir una tendencia creciente a reconocer las finalidades y efectos no financieros o extrafiscales de los impuestos.

La distinción entre un arancel con finalidades fiscales y un arancel proteccionista, por ejemplo, sirven para ilustrar este punto.

Si se establece una tarifa arancelaria proteccionista, la finalidad no es recaudar fondos, sino otra, la de evitar que ciertas mercancías entren al país y de esta manera protege el desarrollo de las industrias nacionales.

Si la tarifa arancelaria es lo bastante alta como para lograr que ninguno de estos bienes entre al país, la recaudación sería nula. Pero si algunos bienes logran ser introducidos al país, pagando impuesto, entonces la Hacienda Pública percibirá un ingreso lográndose así ambas finalidades.

Del mismo modo, una tarifa arancelaria con finalidades fiscales exclusivamente, siempre tendrá cierto efecto protector. Los derechos aduanales, aunque sean pequeños, siempre constituyen una barrera a las importación de la mercancía. La efectividad de la barrera depende no sólo del monto del derecho que se pague, sino también de su traslación e incidencia.

En otros impuestos que ostensiblemente no tienen ni una sola finalidad, se encuentra el mismo caso de efectos aduanales. Un impuesto sobre las ventas, establecido con finalidades puramente fiscales, no puede dejar de influir sobre el consumo. Un impuesto establecido con el propósito de desalentar el consumo de mercancías nocivas rendirán en algunos casos ciertos ingresos a menos que sea prohibitivamente alto. El propósito de estos impuestos evidentemente no es financiero, sin embargo, son de cierta cuantía productivos desde un punto de vista puramente financiero.

4.1 Principio de la Capacidad de Pago.

De acuerdo con este principio, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas

progresivas es un ejemplo, los grupos de altos ingresos pagan proporcionalmente una parte mayor al gobierno, que los grupos de ingresos bajos. La estructura del impuesto sobre herencias y legados es similar en este respecto. Los impuestos sobre artículos de lujo, sobre joyería y pieles, pueden estar basados en el supuesto de que únicamente compran estos objetos quienes están en posición económica de poder pagarlo.

En la medida en que este supuesto se realiza en la práctica, los impuestos sobre los artículos de lujo están basados en el principio de la capacidad de pago, pero en la medida en que los artículos de lujo se compran por personas que no tienen capacidad económica para estos impuestos no pueden considerarse que queden comprendidos en la categoría de los que se basan en la capacidad de pago, porque estas personas pueden realizar un sacrificio económico para adquirirlos y sin embargo no tienen dicha capacidad de pago.

4.2 El Principio del Beneficio.

Arrijoa Vizcaino al citar a Sommers enuncia dicho principio como: "Otra posible base para una contribución es el llamado principio del beneficio según el cual, los individuos y negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos

gubernamentales...". (51)

La determinación de los beneficios es difícil, excepto en los casos de que la imposición sea en realidad un derecho pagado por un servicio concreto. Ordinariamente las recaudaciones fiscales y los gastos públicos deben ser considerados como un todo. Un individuo o un negocio se benefician no por un servicio concreto financiado con los impuestos que ellos pagan, sino más bien con los servicios públicos, como un todo, financiados por el rendimiento de todos. Un contribuyente se beneficia de la defensa nacional, de la protección contra el fuego, de los servicios públicos de salubridad y de otras actividades gubernamentales. Un negocio se beneficia incluso con los gastos de ayuda social en medida que la actividad económica se estimula por ellos. Cuál es para una persona o una empresa que entera contribuciones, el valor de esta diversidad de servicios públicos? , el beneficio es difícil de medir, a menos que sea en términos de los ingresos que el contribuyente es capaz de ganar o de la propiedad que puede conservar como consecuencia de las actividades gubernamentales de protección, promoción, educación, etc., si las contribuciones son establecidas de acuerdo al ingreso o la riqueza, estarán basados substancialmente en el principio de la capacidad de pago. El principio de beneficio sólo puede ser distinguido claramente cuando el rendimiento de una contribución se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente, por eso,

(51) Arrijoja Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. México 1985. Ed. Themis, 2a. Edición, p. 172.

sabemos, no se dá en la práctica, debido a la generalidad de los servicios públicos que se pagan con todas las aportaciones de todos los causantes, excepción hecha de los servicios públicos especiales, tales como los servicios de seguridad social prestados por el I.M.S.S. y aún estos no se materializan en un beneficio particular para un contribuyente también específicamente determinado, sino para un conjunto de contribuyentes de entre un universo de ciudadanos y sólo podemos observar el fenómeno en que el servicio sí es concreto en caso de los derechos, al cual se ha hecho referencia anteriormente.

4.3 Principio del Costo del Servicio.

Se presenta a veces independientemente de los otros. Si la contribución se establece de acuerdo con este principio, las personas que reciban los beneficios de los gastos gubernamentales deberían pagar los gastos en que el gobierno incurra, tal es el caso de las contribuciones por mejoras. Este principio debe por lo tanto considerarse como un refinamiento del principio del beneficio y no parece haber razón para clasificarlos separadamente.

4.4 Principio del Crédito por Ingreso Ganado.

Existe un cuarto principio que frecuentemente se encuentra en las leyes impositivas y que por la carencia de un nombre mejor

se le ha denominado Principio del Crédito por Ingreso Ganado, nombre que se ha tomado de una ley que en los Estados Unidos de Norteamérica daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquéllos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable en relación con aquéllos que obtuvieran un ingreso que la ley considerado como no ganado, como podría ser el proveniente de rentas, dividendos o intereses, éste debería ser el más fuertemente gravado.

Los impuestos sobre herencias y legados están basados en parte en este principio, el heredero no gana el dinero que recibe, por lo tanto, debe ser gravado con tasas altas ya que se trata de una ganancia inesperada e incluso aleatoria.

4.5 Principio de la Ocupación Plena.

Sommers, según Arrijoja Vizcaino, lo plantea más o menos de la siguiente forma: "Las leyes impositivas pueden estar formuladas con el objeto de estimular la producción y el empleo sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso". (52)

(52) Ibid, p. 174.

Para esto se establecen los llamados "impuestos promotores" a fin de promover la producción y el empleo, los cuales caen en esta categoría.

Más adelante indica: "Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de méritos, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas el patrón recibe un desgravamiento o paga un impuesto menor de seguro contra el desempleo si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación". (53)

Respecto a nuestro país se puede hacer mención de las exenciones de impuestos concedidos a las industrias nuevas o necesarias, cuyo principal objeto es el de promover la industrialización de México, y por consiguiente, de modo indirecto, se quiere combatir el desempleo, lo que redunda a final de cuentas en una desarrollada productividad que implica beneficios colectivos y personales.

4.6 Principio de la Conveniencia.

En ocasiones los tributos se establecen con otros fines diversos del de recaudar lo más posible con la menor dificultad.

(53) Idem.

La política a seguir entonces será sencillamente la "conveniencia". Los impuestos sobre herencias y legados están basados, en cierto modo, en este principio, en el que se basan igualmente los llamados "impuestos ocultos" que en México llamamos "impuestos a la producción", tales como los que se establecen a la fabricación de las mercancías y como es lógico, se incorporan al precio del producto. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es la de que "lo que el público no conoce, no le duele". En ocasiones se grava más a grupos pequeños y desorganizados que no tienen apoyos políticos poderosos, que a los grupos que cuentan con esto. Frecuentemente el único principio del que se hecha mano en la revisión de los impuestos es la de la conveniencia política. Muchas fallas de nuestras leyes impositivas pueden atribuirse a las conveniencias político-económicas de este tipo.

Independientemente de la filosofía que haya inspirado a la ley impositiva, los propósitos y principios involucrados, en sus decisiones hay algunas consideraciones prácticas que el legislador debe tener en cuenta. En algunos casos, esto significa que debe cederse acerca del principio básico haciendo concesiones a otros principios para lograr un equilibrio mayor. Consideraciones acerca del rendimiento, la justicia, el caso administrativo y los efectos económicos y sociales son algunos de los aspectos que deben tenerse presentes al formular las leyes tributarias.

El propósito de una contribución determinada puede ser el de elevar las rentas públicas, pero sus consecuencias prácticas pueden resultar tan perjudiciales que sea necesario su completo abandono. Cuando el propósito de una contribución sea reducir la inflación, los efectos sobre la distribución de la riqueza pueden ser tan drásticos, que exijan la modificación radical de la ley que la estableció.

Independientemente de los propósitos y principios de una contribución cualquiera que ésta sea, el legislador debe considerar los efectos económicos y sociales de la misma, debido a sus posibles repercusiones, que incluso pueden desequilibrar la estabilidad social de un país y llevar al extremo de crear un descontento generalizado, llegando a provocar, incluso hasta una revolución debido a la existencia de un sentimiento de que las condiciones prevalecientes limitan o interponen la actividad económica. Es por ello, que reitero el Poder Legislativo debe tener gran cuidado, normatividad no sólo contributiva sino en general en la expedición del derecho positivo que rija a una nación, a efecto de no lastimar los conceptos sociales básicos como lo son el de justicia y equidad.

Sean pues los enunciados primordiales antes precisados, producto del dilucidar y desentrañar el Derecho Natural por parte

de los doctrinarios, sustento de las garantías consagradas constitucionalmente por nuestra Ley Suprema, las cuales a continuación se proceden a estudiar en el siguiente capítulo, a fin de ir estructurando deductivamente el tema principal de esta monografía.

C A P I T U L O I I I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL DERECHO MEXICANO

1.	Preámbulo.....	75
2.	Principio de Generalidad.....	78
3.	Principio de Obligatoriedad.....	81
4.	Garantía de Audiencia.....	82
5.	Derecho de Petición.....	83
6.	Principio de Igualdad.....	84
7.	Principio de Legalidad.....	87
8.	Principios de Proporcionalidad y Equidad.....	94

III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL DERECHO MEXICANO.

1. Preámbulo.

Son varios los principios establecidos en nuestra Carta Magna, y siendo la Ley fundamental pilar de todo nuestro derecho positivo, esto significa la necesaria existencia de una sumisión a ella por parte del marco jurídico que nos ordena. Dicho en otras palabras, no es suficiente, en concreto respecto al tema en comento, que la relación jurídico-tributaria se rija exclusivamente por lo que exprese la correspondiente Ley aplicable, ni mucho menos basarse sólo en criterios expresados por las Autoridades, sino que tanto las Leyes como los criterios se deben encontrar fundados por jerarquía normativa en los respectivos preceptos constitucionales.

Nuestra Constitución es "el riel" por donde debe andar el "tren jurídico" para caminar adecuadamente, pues de lo contrario cualquier ordenamiento legal que no respate esto sufrirá de inconstitucionalidad, con la conducente invalidez jurídica, ocasionando mayores problemas al contribuyente pues tendrá, en nuestro sistema, que acudir a pedir el amparo y protección de la Justicia de la Unión para evitar verse perjudicado, lo cual es una carga adicional pues tiene, por razones obvias, que hacer un

gasto adicional para preparar su defensa siendo a veces esto un obstáculo para luchar por proteger sus garantías consagradas constitucionalmente ya que por una parte, no se tengan posibilidades económicas de enfrentar ese gasto, y por la otra no tiene la certeza de un fallo favorable, en ocasiones más por razones extrajurídicas producto de decisiones políticas, que por falta de argumentos legales contundentes y esto se ve muy claramente con el reciente Impuesto Local para el Distrito Federal sobre Nóminas vigente a partir del 10. de enero de 1988, donde los juzgadores se han expresado en disertaciones variadas sin un auténtico sentido jurídico lo cual llega incluso a demostrar falta de conocimiento y manejo de la materia a juzgar, todo en aras de una "unificación" de criterios reflejo, me atrevería a señalar, de un temor producto de la dependencia directa del Ejecutivo.

Retomando la idea inicial, después de quedar establecido que la Constitución es el cimiento de la estructura jurídica podemos observar los principios jurídicos de toda contribución, desde un punto de vista positivo, se encuentran plasmados en la legislación, por una parte con base constitucional y por la otra, derivada de la primera, en un sustento de leyes ordinarias.

Como punto de partida de los principios constitucionales tenemos a las garantías individuales que deben ser respetadas por la actividad tributaria del Estado, que según Flores Zavala lo

expresa de la siguiente forma:

"La actividad tributaria del Estado, no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución". (54)

Asimismo, más adelante establece:

"No puede determinarse a priori cuando una ley impositiva prohíbe el ejercicio de determinado derecho, su calificación se deberá hacer en cada caso concreto; pero en términos generales, se puede decir que lo hará cuando por la cuantía del gravamen, o por los procedimientos para su determinación y pago constituya un obstáculo normalmente insuperable para el ejercicio de ese derecho" (55)

En este orden de ideas inicio a estudiar algunos de los principios constitucionales de las aportaciones de seguridad social que sirvan para poder explicar el punto básico del presente estudio y aunque existan otros más, igual de importantes, no se aplican en relación al tema que se trata, es decir, a las cuotas obrero - patronales del Seguro Social.

(54) Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit. p. 152.

(55) Ibid, p. 153

Cabe comentar que un sistema fiscal no sólo debe estar pensado en el bien del Gobierno, sino que debe velar por la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos. Al respecto, comenta Arrijoa Vizcaino que:

"El Artículo 36 del Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814 contuvo la siguiente expresión ejemplarmente ilustrada del sentir democrático de uno de los primeros padres de la Patria, don José María Morelos y Pavón, al estatuir que:

"Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa " (56).

2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Este principio es el efecto de todo régimen jurídico tributario. Así, si toda imposición tributaria para que contenga las características de ser válida y eficaz forzosamente tiene que estar expresamente prevista en una Ley, es incuestionable que toda contribución ha de estar contenida en normas jurídicas. La Ley es lo que da sus características esenciales a los tributos y si una Ley para ser válida debe ser general, en consecuencia se tiene que observar el principio al que nos referimos.

(56) Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Op. Cit., p. 180.

En virtud a lo antes mencionaco tenemos que una Ley cumple con el requisito de generalidad cuando se aplica a todas las personas que se coloquen en las variadas hipótesis normativas que ésta establezca; es por lo mismo, que se dice que las leyes van encaminadas a una pluralidad innominada de sujetos, esto, dicho en otras palabras significa que se aplica la Ley a quien realice o se coloque en el supuesto normativo que ésta expresa.

Es por ello que Arrijoja Vizcaino piensa que:

"...estimamos que el principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las Leyes Tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones que se trate" (57).

Por su parte Flores Zavala afirma que:

"El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limi-

(57) Ibid, p. 182.

tada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto" (58).

Por otra parte, este principio tiene como excepción, por el más estricto sentido de justicia tributaria, una cierta cantidad mínima exenta, no gravada, considerando siempre que debajo del "mínimo exento" no existe capacidad contributiva, pues es el necesario para sobrevivir, pero ese mínimo exento, siendo coherentes con el principio que aquí se trata, debe ser generalizado.

Este principio se encuentra consagrado constitucionalmente en el Artículo 31, con base en el cual quienes se coloquen en el supuesto normativo establecido en Ley, necesariamente quedan obligados a contribuir al gasto público y el colocarse en el

(58) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 134.

supuesto normativo implica o debe implicar la capacidad mínima exigida para ser contribuyente, que aunque por falta de técnica jurídica adecuada, sólo se refiere expresamente a los mexicanos, adecuadamente interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abarca también a los extranjeros con fuente de riqueza en nuestro país, de lo contrario sería un tanto injusto.

3. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

Muy estrechamente relacionado con el anterior, este principio se puede precisar de la siguiente manera: Toda persona física o moral, nacional o extranjera o incluso las unidades económicas de producción al ubicarse en el supuesto normativo establecido previamente en Ley expedida por el Poder Legislativo (Artículo 73, fracción VII de la Constitución), por ese hecho está obligada a contribuir impositivamente al gasto público y el Gobierno puede imponer contribuciones, de acuerdo al marco constitucional que nos rige (para no cometer arbitrariedades), porque en ello ejercita su facultad de "IMPERIUM" su función tributaria como sujeto activo se da lícitamente al poder exigir lo que le sea debido con base en una ley.

Incluso nuestra Carta Magna otorga la facultad y los instrumentos jurídicos adecuados al Gobierno, respecto del cumplimiento

de la obligación pública de las contribuciones, para que en los casos necesarios, pueda ejercitar el procedimiento económico-coactivo, y así lo plasma en el párrafo segundo de su Artículo 22:

"No se considerará como confiscaciones de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por anterioridad judicial... para el pago de impuestos o multas..." (59).

4. GARANTIA DE AUDIENCIA.

Esta garantía se encuentra consagrada en el Artículo 14 Constitucional que señala:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho" (60).

En materia fiscal esta garantía constitucional se cumple en aquellas leyes que suponen una colaboración tanto del

(59) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Cp. Cit., p. 26.

(60) Ibid, p. 17.

contribuyente como del Fisco para esa determinación en el procedimiento establecido en las leyes respectivas, en este caso Ley del Seguro Social, Código Fiscal de la Federación y Código Federal de Procedimientos Civiles (estos dos últimos de aplicación supletoria a la primera), y que podrán hacer valer los contribuyentes en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.

Esta garantía se puede concretar a "ser oído y vencido en juicio", lo cual no es otra cosa sino ser atendido por las autoridades al incoar un procedimiento para no quedar en estado de indefensión.

Es un derecho del particular, y en el estudio que me ocupa, del contribuyente ante cualquier autoridad o poder. Es el medio legal para defenderse y defender lo suyo sin hacerse justicia por su propia mano. De aquí que por virtud de la supremacía constitucional, toda ley ordinaria que no consagre en su parte conducente esta garantía, en favor de las personas, sufre de anticonstitucionalidad, porque atenta contra lo asentado en nuestra Carta Magna.

5. DERECHO DE PETICION.

Es el Artículo 80. de la Ley fundamental el que avala dicho

derecho al precisar que:

"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario". (61).

Al respecto, Francisco De la Garza, citando varias tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que ésta "ha establecido que esa garantía tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido, que es indudable que se pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la Garantía Constitucional; que la Garantía Constitucional no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero si impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario" (62).

6. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Desde los primeros tiempos de nuestra historia ha sido

(61) Ibid, págs. 14 y 15.

(62) De la Garza Sergio Francisco. Op. cit., págs. 305 y 306.

sentir de todo el pueblo, como un país naciente, la de dar un trato igualitario a todos los hombres.

En el Artículo 10. de nuestra Carta Magna encontramos expresado lo siguiente:

" . . . en los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y condiciones que ella misma establezca".
(63)

De lo anterior se desprende que nuestra Constitución consagra el principio de la igualdad en este artículo, estableciendo que en México toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías que nuestra ley fundamental consagra en sus primeros 29 artículos.

El Artículo 12 del Precepto Constitucional nos dice:

"En los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país." (64).

Lo que nos enseña que el trato de la ley es igualitario, y debe recaer con la misma intensidad sobre todo el que se encuen-

(63) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit., p. 9.

(64) Ibid, p. 16.

tre en el supuesto sin distinción alguna por causas hereditarias, títulos de nobleza o cualquier prerrogativa que pueda ser privativa el ejercicio de la justicia.

El concepto de igualdad lo debemos entender como el trato igual en circunstancias iguales, lo que significa la prohibición de toda decisión o norma legal de carácter discriminatorio por parte de los órganos estatales. La igualdad ante la ley es un caso de razonabilidad de las leyes que representa una garantía constitucional.

El Artículo 13 de la Constitución en su parte conducente precisa :

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". (65)

Este párrafo tuvo su origen sobre todo en las injusticias de guerra y en el derecho penal, sin embargo es un principio de derecho acogido ya por todas las ramas del mismo.

La Ley privativa carece de toda técnica legislativa, ya que se caracteriza por no ser general, no ser abstracta, ni impersonal, ni permanente sino que es personal, concreta y definida en lo que se refiere a una persona individualmente determinada buscando de que a otras no les afecte aún cuando estén en el

(65) Ibid, p. 16.

supuesto marcado por la Ley.

Por otra parte es necesario señalar que no deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que la segunda, aún cuando se aplique a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tienen la nota de generalidad. Leyes especiales, en materia tributaria, son por ejemplo las leyes que establecen tributos a los fabricantes de vino, de materiales, o a los poseedores de automóviles, o las Leyes que determinan las aportaciones de seguridad social.

Como anteriormente se señaló, nuestra Constitución apoyada en el sentir del pueblo consagra el principio de igualdad entre los hombres. Y con base en ella la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respetándola, ha establecido criterios categóricos sobre el particular.

7. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El sistema de normas que constituyen el derecho de un país, es el sistema jurídico que debe ser respetado, fundando la cali-

dad legal de todo acto, contrato o situación legal que se presente. Al respecto el tratadista León Duguit en el tomo III de su tratado de Derecho Constitucional, nos enseña:

"El Estado está subordinado a una regla de derecho superior así mismo, que él no crea y no puede violar"; "la limitación del Estado por Derecho es preciso aceptarla, cualquiera que sea el fundamento que se dé al Derecho"; "no es el Estado quien crea el derecho; hay un derecho sin él, encima de él, al lado de él; así es, es preciso que sea así; sin esto no hay civilización posible; no hay más que despotismo y barbarie"; "sería una ilusión singular creer que el derecho se impone a la obediencia de todos por su sola fuerza. La historia prueba que esto no es cierto. El derecho sin la fuerza es impotente, pero la fuerza sin el derecho es barbarie. Por otra parte, si el derecho no puede desprender su fuerza interna de un poder de aplicación suficiente, sin embargo es cierto que cuando la conciencia de la colectividad está profundamente penetrada de la idea de derecho, de la idea que se opone a todos los gobernantes y a los gobernados, existe entonces una fuerza que en cierta forma hace sentir su acción y contra los detentadores del poder vacilan oponerse abiertamente"; "el principio de legalidad se puede formular así: no hay un solo órgano del Estado que pueda tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición de carácter general dictada con

anterioridad; este es el principio esencialmente protector del individuo, y se puede decir que no tiene, que no puede, que no debe tener excepción; una sociedad que no lo reconoce, o que reconociéndolo le pone reserva o excepciones, no vive en realidad bajo un régimen de Estado o de derecho"; "no existe un solo órgano del Estado, cualquiera que sea, que pueda tomar una decisión individual fuera de la Ley o en contra de ella; el parlamento mismo está sometido a la Ley pues puede derogarla, modificarla o reemplazarla por otra ley nueva, pero en tanto que aquella exista el parlamento está subordinado y no puede tomar decisión que le sea contraria; si lo hiciera, haría un acto contrario al derecho y por consiguiente sin valor jurídico". (66)

Reforzando lo anterior, Jellinek, en el tomo II de su obra "El Estado Moderno", nos dice: "por absoluto que fuera el poder del Estado y aunque le fuera posible hacer todo jurídicamente, hay sin embargo una cosa que el Estado no puede hacer: suprimir todo orden jurídico y establecer la anarquía, porque se destruiría a sí mismo. Ahora bien, es innegable que el orden jurídico en vigor obliga no solamente a los gobernados sino también al estado. Sin duda no los afecta de la misma manera, pues a diferencia de los ciudadanos, el Estado puede cambiar el derecho existente; pero tanto que este derecho exista, el Estado no puede desconocerlo no puede ejercitar su propio poder mas que

(66) Duguit M. León, Manual de Derecho Constitucional, Madrid 1921, p. 198

bajo la forma determinada por la organización constitucional preestablecida. No se puede pues, afirmar que el poder estatal no tenga más limitaciones de hecho, o de orden moral, o de orden político, sino que está verdaderamente limitado por el derecho." (67)

En la doctrina del derecho tributario se ha adoptado un aforismo proveniente del derecho penal consistente en "nullum tributum sine legem" Lo que enseña que el derecho tributario es estricto, es decir no se aplica a la analogía ni a la mayoría de razón y lo que no está exactamente escrito en la norma no se puede aplicar.

En nuestro derecho encontramos consagrado este principio en varios artículos constitucionales; el primero que analizaremos es el número 14, en cuanto al aforismo mencionado en el párrafo tercero que señala:

"... En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata". (68).

En este tercer párrafo del Artículo 14 Constitucional, se encierra, al igual que los dos primeros párrafos un principio de

(67) Jellinek, George Teoría General del Estado, Madrid 1914, Tomo I p. 216

(68) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit., p.17

legalidad cuyo campo de aplicación es el procesal penal y deriva del principio general de derecho, "nullum paena sine legem", lo que se aplica al derecho tributario como ya habíamos visto.

En el segundo párrafo del Artículo 14 consagra el principio de legalidad propiamente dicho, estableciendo:

"nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho" (69).

Así se consagra una piedra angular en la seguridad y en la tranquilidad de un pueblo que descansa en un orden jurídico. Es el freno de los actos realizados por la autoridad que pretenden violar los derechos de los ciudadanos. Este con otros fundamentos han hecho posible la vigencia del juicio de amparo establecido en nuestro país, que se considera una auténtica lucha por la defensa de los derechos del hombre.

Otro de los pilares de nuestro sistema jurídico es el Artículo 16 Constitucional en donde también se consagra el principio de legalidad, es decir:

(69) Ibidem.

"nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".
(70).

La autoridad debe justificar su actuación y además fundar su proceder, cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte la esfera jurídica de los particulares.

Sergio Francisco de la Garza, nos dice que: "La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto sobre el principio de legalidad lo siguiente: "el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el Artículo 31 Constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán en el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe

(70) Ibid, p. 18.

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

Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificárseles". (71)

(71) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. México, 1985, Ed. Porrúa, 15a. Edición, p. 266..pn94

En lo precisado, se pueda claramente observar que nuestra Ley Suprema viene a confirmar un principio esencial del derecho fiscal relativo a que toda relación tributaria tiene que efectuarse encuadrada en un determinado marco legal previamente establecido.

Así, a manera de síntesis el autor Arrijoa Vizcaino indica que: ". . . Los dos enunciados a los que obedece el principio de legalidad son:

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que estas mismas leyes les confieren." (72)

B. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Los antecedentes de este principio los encontramos en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la

(72) Arrijoa Vizcaino Adolfo. Op. Cit., p. 195.

revolución francesa, en donde consagra que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades. La Constitución de Cádiz, a su vez precisaba que las contribuciones se repartirán entre los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno. En el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, establecía todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado. Este es el primer antecedente jurídico que encontramos en México Independiente. La Constitución de 1857, en su Artículo 31, fracción IV dispone:

"Son obligaciones de todos los mexicanos: IV contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (73)

La Constitución de 1917 repite el mismo texto en el mismo numeral para establecer el principio que ahora estudiamos.

Existen en la actualidad dos corrientes para interpretar el

(73) Constitución Política Mexicana de 1857. Artículo 31, fracción IV.

significado de este principio. La primera la que establece que debe interpretarse la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia. La segunda, es la que sigue la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretando por separado los términos de proporcionalidad y equidad. De la Garza comenta que la jurisprudencia de la Suprema Corte señala: "De acuerdo con el Artículo 31, fracción IV de la Carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales. Primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad ómnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes sino una facultad limitada por estos tres requisitos". (74).

Sobre el primer criterio el Licenciado Flores Zavala nos dice: "Ahora bien, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado; deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan ... la observancia o el

(74) De la Garza Sergio Francisco. Op. Cit., p. 269.

menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la "equidad". De manera que con la expresión "Proporcional y equitativa" sólo se busca la justicia de los impuestos." (75)

Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen alguna contribución y que ésta represente para todos el mínimo de sacrificio posible. Esta tesis, según lo precisa el propio Flores Zavala, la confirma el Licenciado Eduardo Ruiz (curso de Derecho Constitucional y Administrativo) cuando dice: "Decimos proporcional porque deben partir de la base de las fortunas particulares; equitativo porque no debe extenderse a más que llenar su objeto. En otros países falta esta segunda condición al impuesto, y los productos de éste, forman lo que se llama el tesoro, que es la acumulación del numerario en las cajas del gobierno, después de pagados todos los gastos. En México, en donde anualmente debe formarse un presupuesto de egresos y decretarse las contribuciones que basen a cubrirlo (fracción VII del Artículo 72), el único derecho de la sociedad es exigir la suma indispensable necesaria para hacer sus gastos. "Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto sin atesorar". (76).

(75) Flores Zavala Ernesto. Op. Cit., p. 203.

(76) Ibid, p. 204.

Asimismo indica Flores Zavala que:

"El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar contribuciones, sino que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún tributo. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada contribución individualmente considerada y entonces debe interpretarse en el sentido de que las contribuciones deben gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que las contribuciones que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada y entonces deben entenderse en el sentido de que todos aquéllos, cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, del origen de éstos, en las circunstancias personales, etc." (77).

Ayudando esta misma teoría, J. Garza Servando, citado por Sergio F. de la Garza, señala que, en su libro Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, nos dice:

(77) *Ibid.*, p. 205.

"Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. Qué es la proporcionalidad en materia tributaria?. Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles o cualquiera de los especiales sobre la producción. Una institución de justicia no se anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del ingreso gravado (ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo el de la renta. Si el impuesto sobre la Renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal". (78), tal y como lo estamos viviendo actualmente en México, donde sin diferenciar se grava con una misma tasa (35%, en Título II y 41% en Título VII) a las Sociedades Mercantiles.

En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión con un idéntico contenido conceptual referido a la distribución.

(78) De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. p. 270.

Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idénticas copias tributarias. Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda Ley tributaria del Congreso (fracción IV del Artículo 31 Constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ambos por que su adecuación uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los dos adjetivos mediante la conjunción copulativa.

Por otro lado, los seguidores de la segunda corriente apoyada en lo esencial por la Suprema Corte, fundándose en los criterios del Licenciado Vallarta, argumentan que los conceptos se deben diferenciar habiendo emitido los siguientes juicios: (exposición del Licenciado Vallarta). "La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto, no reputan desproporcionalidad a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre los que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta

la cuantía importancia de esos valores." (79)

Asimismo, Flores Zavala más adelante indica que otra de las tesis de la Corte se ha referido a este tema diciendo que, "los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción a la importancia del acto. (Prontuario, Tomo VII, pág. 83)" (80)

Asimismo la Suprema Corte, basada en la tesis del Licenciado Vallarta en su jurisprudencia establecía: "los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta para ajustar estos impuestos a la Constitución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decreten los Estados. (Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXVI, Pág. 812)." (81)

(79) Ibid, p. 205 y 206.

(80) Idem.

(81) Ibid, p. 208.

Sin ninguna finalidad de perseguir discusiones, ni ponerme en contra de los grandes tratadistas y destacados juristas, considero que si es posible hacer una diferenciación entre ambos principios que aún cuando se encuentran vinculados y entrelazados en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, uno y otro contienen sus características específicas, pues mientras la proporcionalidad se vincula con la capacidad económica del contribuyente debiendo existir diferenciación entre el impacto a cada causante en específico tanto cuantitativa como cualitativamente repartiendo los gravámenes de una manera equilibrada; la equidad viene a representar una igualdad ante la Ley Tributaria de los contribuyentes de un mismo tributo o lo que es lo mismo, atiende a la igualdad en la regulación de cada uno de los elementos integrantes de las contribuciones, no permitiendo que quienes estén en situaciones desiguales se les dé un tratamiento igual.

Por último, nos comenta el maestro Margain Manautou, "que la Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la

misma". (82). Sin embargo, no hay que olvidar que esa cuestión ya quedó superada, al dar la Corte carácter de garantía individual al inciso IV del Artículo 31 de la Constitución, lo cual se desprende del contenido de las siguientes ejecutorias:

"Aunque la jurisprudencia sentada por esta Corte, en ejecutorias anteriores, fue en el sentido de que la proporcionalidad y equidad del impuesto no pueden reclamarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos y actos del Poder Legislativo en cada caso especial cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales... Si bien el Artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporción y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de estas garantías". (83).

"IMPUESTOS. AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCION Y EQUIDAD DE LOS.- Si bien es cierto que el Artículo 31 Constitucional no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola la de los 14 y 16; porque no sólo deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el mismo Artículo 31 y la violación de su texto no puede constituir una orden

(82) Margain Manautou Emilio. Op. Cit., p. 86

(83) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVII, p. 1013.

motivada y fundada en perjuicio de persona alguna, por lo que para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del Artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales". (84)

"Un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del Poder Judicial aparezca que es excesivo o ruinoso, o que el Poder Legislativo se excedió de sus facultades constitucionales porque con relación a la misma fuente de ingresos que grave y a igual capacidad económica de los afectados, establece cuotas distintas a los contribuyentes". (85).

Después de esta disertación y de haber realizado el análisis de los principios constitucionales de las contribuciones, he de proceder, a continuación, a adentrarme en los aspectos concretos del presente trabajo, encausando estos capítulos a fin de dar un apoyo sólido a mi tesis para dejar en claro la inconstitucionalidad del numeral 278 de la Ley del Seguro Social y del acuerdo relativo.

(84) Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXI, p. 2922.

(85) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XCIII, p. 861.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 278 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, Y DEL CRITERIO EN RELACION A DICHO ARTICULO, POR PARTE DEL CONSEJO TECNICO DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

1.	Preámbulo.....	105
2.	Contenido del Artículo 278.....	107
2.1.	Concepto de Cuotas.....	108
2.2.	Alcance del término "sin justificación legal"...	111
2.2.1.	Criterio del Consejo Técnico del I.M.S.S.	115
2.2.2.	Criterio de los Tribunales.....	117
2.3.	Concepto de Intereses.....	119
2.3.1.	Naturaleza Jurídica.....	120
2.3.2.	Daño y Perjuicio.....	122
2.3.3.	Diferencias o similitudes con los recar- gos.....	123
2.4.	Plazo de cinco años.....	125
3.	Análisis en relación al Código Fiscal de la Federación...127	
4.	Inconstitucionalidad del Artículo 278 de la Ley del Seguro Social y del acuerdo No. 8756 de fecha 4 de noviembre de 1981 del Consejo Técnico del I.M.S.S.....	137
4.1.	Violación de los Principios Teóricos.....	137
4.1.1.	Violación al Principio de Justicia.....	139
4.1.2.	Violación al Principio de Certidumbre...	143
4.1.3.	Violación al Principio de Economía Pública.....	145
4.1.4.	Violación de los Principios de la Administración Fiscal o Principio de Lógica en Materia de Imposición.....	146
4.2.	Violación de los Principios Constitucionales....	150

IV. ANALISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 278 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, Y DEL CRITERIO EN RELACION A DICHO ARTICULO, POR PARTE DEL CONSEJO TECNICO DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

1. Preámbulo.

A lo largo del presente trabajo, cuya finalidad desemboca precisamente en este capítulo he pretendido, a través de una forma metódica y deductiva ir encaminándome hasta el punto al cual ahora me dedico.

Cada uno de los capítulos anteriores, entrelazados y con una secuencia, que por sí sola se explica, vienen a definirse al momento de iniciar el tema de lo que considero un Artículo Inconstitucional y atentatorio de los derechos de quienes se ven afectados por dicha norma.

Es importante no pasar por alto o como intrascendentes los anteriores capítulos, pues el fin nunca ha sido llenar hojas para completar un tomo voluminoso, aunque tampoco pretender agotar hasta la saciedad los temas tratados, sino el ubicar, a quien preste atención a este trabajo, (con el cual pretendo obtener mi título de Licenciado en Derecho), en primer lugar en la finalidad de la Seguridad Social, de que deben en beneficio común partici-

par conjuntamente la sociedad y el gobierno a fin de dar satisfactores a ciertos estratos que no tienen capacidad ni posibilidades para allegarse de una buena atención integral, no sólo médica, sino de recreación y esparcimiento sano como garantías mínimas de todo ser humano; en segundo lugar, que si bien es algo conveniente en razón de los principios de subsidiariedad y solidaridad colaborar con esas tareas, esta participación ha de ser debidamente regulada y sobre todo estar basada y apegada a nuestra Constitución, pues no por afanes de redimir a ciertas clases, se va a explotar ilegal y arbitrariamente a otras, ya que, con ello en vez de impartir justicia o mucho menos ser equitativo, se crean conflictos más graves y problemas sociales producto de soluciones parcializadas, y; en tercer lugar, consecuencia de lo anterior, las cargas que se impongan han de cumplir con ciertos principios tanto teóricos como constitucionales pues vivimos en un Estado de Derecho en el cual no debiera darse cabida a "situaciones de hecho" u oportunidad a circunstancias producto de una legislación desapegada a los enunciados básicos a los que nadie, ni siquiera la propia autoridad (a riesgo de destruirse a sí misma), puede traspasar.

El que una ley o una parte o partes específicas de la misma transgredan el orden jurídico, es un vicio que no puede continuarse por mínimo o insignificante que parezca, pues al

permitir esas "nimiedades" se da pauta para relajar ese orden y luego establecer oportunidad para todo tipo de arbitrariedades.

Es por tal motivo que en esta tesis, sin afán exagerado, pretendo se ponga atención y cuidado al aspecto concreto, de la devolución de cuotas pagadas en exceso, pues si, reiterando, se está obligado a contribuir qué sucede, ya no por error del contribuyente, sino, por obra de la autoridad que se cobre en exceso algo a lo que a final de cuentas no se tenía derecho por declaración hecha por la propia autoridad producto de una resolución o sentencia de un tribunal? no acaso se causa un daño (juridicamente hablando) respecto de con quienes así se actúa?, no tiene, en consecuencia que retribuir a quien dañó en concepto de "reparación" la autoridad que así ejerce su mandato?

Esto es precisamente lo que a continuación he de tratar.

2. Contenido del Artículo 278.

Es menester, una vez encuadrado el problema a resolver, hacer un análisis del Artículo 278 de la Ley del Seguro Social, estudiando su contenido para tener un perfil claro del mismo, razón por la cual a continuación procedo a transcribirlo, para posteriormente observar cada parte de su contenido.

"Artículo 278. Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente. El Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiera otorgado" (86).

2.1. Concepto de Cuotas.

Para desarrollar sus funciones, el I.M.S.S. debe allegarse recursos materiales que obtiene, según lo precisa en su Artículo 242 la propia Ley del Seguro Social en la forma siguiente:

"Artículo 242.-" Constituyen los recursos del Instituto:

- I. Las cuotas a cargo de los patrones, trabajadores y demás sujetos que señale la Ley, así como la contribución del Estado;
- II. Los intereses, alquileres, rentas, rendimientos, utilidades y frutos de cualquier clase que produzcan sus bienes;
- III. Las donaciones, herencias, legados, subsidios y adjudicaciones que se hagan a su favor; y,
- IV. Cualesquiera otros ingresos que les señalen las leyes y reglamentos" (87).

El I.M.S.S. para su existencia y sostenimiento, así como para ejercer plenamente sus facultades y prestar el servicio público que tiene encomendado, capta sus ingresos básicamente de

(86) Ley del Seguro Social, Op. Cit., p. 156.

(87) Ibid, p. 137.

las cuotas que cobra en general a patrones, trabajadores y al Gobierno Federal, aunque cabe la posibilidad y en la realidad si se llega a dar, que tenga otras entradas aunque éstas no sean tan significativas, como por ejemplo, los derechos que cobra por la utilización de sus centros vacacionales, subsidios, donaciones e incluso, en los términos de los Artículos 380, 501 fracción V y 162 fracción V de la Ley Federal del Trabajo puede captar recursos en caso de disolución de sindicatos pues los activos de los mismos van a pasar en última instancia al I.M.S.S., en caso de no existir o no pertenecer éstos a alguna Federación o Confederación y también se le pueden otorgar, por exclusión, la prima de antigüedad y la indemnización correspondientes, en caso de fallecimiento de trabajadores sin beneficiarios.

Pero en realidad, como ya anteriormente se ha precisado su principal fuente de ingresos es gracias a las cuotas con que se grava, sobre todo a los patrones, en menor medida a los trabajadores, y al sostenimiento, en su mínima expresión del Gobierno, que a fin de cuentas viene siendo la propia contribución, en última instancia, del pueblo mexicano.

Las multicitadas cuotas, que son forzosas ya sea en el régimen obligatorio o en el voluntario tienen un carácter fiscal de conformidad tanto con el Artículo 267 de la propia Ley del

Seguro Social así como con el Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto aunque en estricta técnica jurídica no se traten de contribuciones "sui-generis" revestidas de una finalidad eminentemente social en los términos y para los fines del Artículo 31 fracción IV de la Constitución. tienen ese carácter de contribuciones, el cual se expresa en el Código antes mencionado con las repercusiones que ello conlleva.

Las cuotas tienen un fin, que es destinarse a establecer los servicios que por ley otorga el I.M.S.S., con lo cual, existe, por lo menos potencialmente, la posibilidad de obtener beneficios inmediatos y tangibles los particulares causahabientes, además de liberar a los patrones de sus obligaciones laborales en los términos del Artículo 60 de la multicitada Ley que a la letra dice:

"Artículo 60.- El patrón que haya asegurado a los trabajadores a su servicio contra riesgos de trabajo, quedará relevado, en los términos que señala esta ley, del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por esta clase de riesgos establece la Ley Federal del Trabajo." (88).

Como se puede observar, las cuotas en origen son obligatorias y exigibles mediante procedimiento administrativo, económico

(88) Ibid, p. 56.

coactivo al igual que las contribuciones en general pero a su vez existe, (como ya indiqué, cuando menos en potencia), una contraprestación directa por parte del I.M.S.S., esto es, las cuotas son un pago por los servicios públicos generales divisibles, independientemente de que el particular solicite o no la prestación de ese servicio, y aunque, como ya en el primer capítulo de este estudio, se indicó que no pueden asimilarse las aportaciones de seguridad social, a ninguno otro de los tributos clásicos y que debe buscarse una definición más precisa de las mismas y no intentar buscar judicialmente el encuadrarlas forzosamente en parámetros que no les van, ni mucho menos pretender allegarse de términos que son meros paleativos, sin solucionar el problema de fondo. Y si a la doctrina corresponde enmendar y sobre todo prever para que el derecho positivo no yerre, creando confusiones e interpretaciones extensivas, es necesario que los estudiosos de la Ciencia Jurídica, y quienes en ello iniciamos, pongamos más empeño en delinear bien el camino de los conceptos que posteriormente el legislador a de hacer suyos al plasmarlos de manera armónica en el sistema jurídico de nuestro país evitando errados acordes en el concierto jurídico.

2.2. Alcance del término "sin justificación legal".

El término utilizado en el Artículo 278, es demasiado ambi-

guo lo que permite incluso una serie de arbitrariedades por parte de las autoridades del I.M.S.S., pues so pretexto de una aplicación estricta y literal de la ley, haciendo lo contrario, y atendiendo a protegerse de cualquier devolución que implique una erogación mayor, pretenden establecer que cualquier situación por virtud de la cual se tenga que pagar una cantidad en exceso al Instituto, implica por ello que dicho entero se realizó "sin justificación legal" y por ende ello significa que si bien va a haber devolución, por lo menos de conformidad a la Ley, ésta se hará sin causar intereses, lo cual es ilegal e inconstitucional como posteriormente se profundizará en el presente capítulo.

"Sin justificación legal", si analizamos este concepto a la luz de las palabras que lo integran, se puede observar que significa lo siguiente:

Sin (del latín sine): "Preposición. Denota carencia o falta de alguna cosa." (89)

Justificación (del latín justificatio-oniss): "Substantivo. Que se pueda probar una cosa con razones convincentes. Hacer justa una cosa. Arreglar, ajustando una cosa con exactitud. Probar la inocencia de alguien." (90)

(89) Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit. Tomo VI, p. 1215.

(90) Ibid. Tomo IV, p. 783.

Legal (del latín legalis): "Adjetivo. Prescrito por la ley; conforme a ella.

Lícito, legítimo, justo." (91).

Por tanto el concepto, dicho de otra manera sería: Falta de poder probar de conformidad con lo prescrito en ley, y armonizándolo con el Artículo 278 indicaría: Las cuotas pagadas y su falta de poder probar con razones convincentes según lo establecido en la Ley del Seguro Social y leyes supletorias el por qué de ese pago. serán devueltas por el Instituto sin causar intereses.

Así las cosas resulta claro que si alguien entera cuotas obrero - patronales al I.M.S.S., entre otros casos, ya sea por error aritmético imputable a quien realiza dicho entero; o bien porque se vuelva a pagar lo ya enterado, cuando exista crédito fiscal, es decir que sea exigible por el Instituto; o que se pague sin existir dicho crédito fiscal a su cargo, es decir no ser deudor del I.M.S.S.; o por enterar cuotas de gente que no tenga carácter de trabajador o, por último, que se está cubriendo un periodo en que un trabajador estuvo ausente o incapacitado, en estos casos es correcto que se devuelvan los pagos efectuados, por ser un pago de lo indebido, e incluso podría hasta concederse que no se devuelvan intereses, pues no fue culpa de ese Instituto el error cometido por el contribuyente y en consecuencia no tiene porque enmendar culpas ajenas, aunque en estricta técnica (91) Ibid, Tomo IV. p. 799.

jurídica si deberían de proceder los intereses pues existió beneficio indebido a favor del I.M.S.S.

En los términos anteriores si se llegara a considerar que es consecuente, que no se generen intereses pues no existe culpa por parte del Instituto, para ello, en el mismo sentido, es jurídicamente inadmisibles el pretender, como lo hace el Consejo Técnico (bajo excusa del tan llevado y traído "sin justificación legal"), vía un acuerdo por él emitido no querer aceptar la devolución de intereses generados por culpa del I.M.S.S. al implantar y cobrar cuotas en exceso por errores aritméticos a él imputables, o aumentar indebidamente e ilegalmente el grado de riesgo de una empresa, o el cobrar con premeditación algo a lo que no tiene derecho, pues entonces si existe más que una razón, una justificación legal por parte del contribuyente, para haber realizado un entero, así exigido, que después se reconoce por resolución del propio I.M.S.S. o sentencia de Tribunales que fue improcedente y en consecuencia se tiene la obligación de devolver, tanto lo que se le entregó en exceso como los intereses generados, pues de otra manera se atenta contra el más elemental principio de justicia, cuando alguien ve incrementado su patrimonio ilegalmente con percepciones a las que no tiene derecho y sin embargo las exige, tiene forzosamente que resarcir en los daños causados a quien de tal manera perjudica, no importando la causa o motivo jurídico

bajo el cual se hayan pretextado esas cargas en exceso onerosas y mucho menos pueden y deben las autoridades del I.M.S.S. escudarse en conceptos ambiguos para evitar responder a sus responsabilidades, tal y como lo han hecho hasta ahora manejando artificialmente el concepto "sin justificación legal" en el cual encuadran absolutamente todo.

2.2.1. Criterio del Consejo Técnico del I.M.S.S.

Realmente es difícil entender por qué no se ha prestado la debida atención al problema que nos ocupa, y aprovechen las autoridades del I.M.S.S. la coyuntura propicia del artículo en comento para establecer un único criterio el cual pretenden a toda costa hacer efectivo.

A lo que me refiero, es el Acuerdo número 8756 de fecha 4 de noviembre de 1981 emitido por el Consejo Técnico de ese Instituto en el cual se establecen "Reglas para la devolución de pagos efectuados sin justificación legal" el cual a continuación transcribo:

"Artículo 278. Este Consejo Técnico, con base en lo establecido por el Artículo 278 de la Ley del Seguro Social, acuerda efectuar la devolución de cantidades pagadas sin justificación legal, entendiéndose como tales aquéllas que se enteren sin que exista crédito fiscal a cargo de los reclamantes o causa legal que lo justifique o que, existiendo crédito fiscal, éste sea

en menor cuantía de la liquidada, ya sea que se trate de errores de los patrones al elaborar sus liquidaciones, de errores cometidos por el Instituto que afecten la emisión de sus liquidaciones o porque este último deje insubsistente la resolución que dio origen al cobro, mediante la expedición de otra posterior que la revoque o modifique. Estas devoluciones se sujetarán a las siguientes normas: I. La solicitud de devolución de cuotas deberá presentarse por escrito y dentro de los cinco años siguientes a la fecha del pago, sin importar que éste se haya hecho lisa y llanamente o bajo protesta. II. A las cantidades cuya devolución se ordene no se abonarán intereses. III. En aquellos casos en que se hayan otorgado prestaciones, deberá deducirse el costo de las mismas. IV. La Tesorería General, previa autorización del Comité de Normas Internas de Operación, establecerá las normas, los requisitos y los trámites administrativos para que se efectúen las devoluciones. V. Se faculta a los CC. Delegados Regionales, Estatales y del Valle de México, para autorizar devoluciones hasta por la cantidad de \$150,000.00. VI. Se faculta al C. Tesorero General, para autorizar devoluciones de más de \$150,000.00 y hasta por \$250,000.00. VII. Se faculta al C. Subdirector General de Control para autorizar devoluciones de más de \$250,000.00 y hasta por \$500,000.00. VIII. Se faculta al C. Director General para autorizar devoluciones que excedan de \$500,000.00. IX. El C. Director General del Instituto dictará las medidas administrativas internas que considere pertinentes para el mejor cumplimiento de este acuerdo. X. Se modifica en estos términos el Acuerdo número 10766/79, dictado con fecha 19 de diciembre de 1979". (92).

Claramente se desprende del anterior criterio su falta de auténtico sustento jurídico, pero motivado, como ya antes coménté, por la propia norma que no es precisa, al contrario resulta obscura pues no se especifica en la misma el alcance que se le quiso dar y ello ocasiona la interpretación extensiva y errónea por parte de las autoridades, no concordante con la propia norma interpretada.

(92) Ley del Seguro Social, Op. Cit., p. 421.

Si la norma fuera indubitable, no traería aparejada interpretación "indubio pro-fiscum", permitiéndose el Consejo Técnico del I.M.S.S., incluso ilegalmente, autofacultarse para legislar, al pretender establecer con su criterio, qué quiso decir el legislador, ocasionando con ello, el dar a un precepto aislado un alcance indebido, teniendo como basamento que, en este caso, en el artículo en discusión, se haya empleado un concepto sin hacer distinciones.

Es inobjetable que las autoridades del I.M.S.S. han realizado una interpretación analógica y extensiva en perjuicio de quienes están sujetos al pago de aportaciones de seguridad social, cuestión concreta que será analizada más a fondo en el punto 4 de este capítulo, por ahora me concreto a transcribirlo con unas cuantas observaciones al respecto.

2.2.2. Criterio de los Tribunales.

Realmente no sé, si porque se ha considerado intrascendente, lo cual desde mi punto de vista no lo es, y tanto así que resulta ser la materia del estudio que me ocupa; o porque no haya, hasta la fecha existido oposición jurídica por parte de los causantes de las cuotas obrero-patronales a una situación tan notoriamente ilegal como inconstitucional; o bien porque habiéndola, a fin de

cuentas se llegó a algún arreglo con el I.M.S.S., pero el hecho es que ni en el propio Instituto, ni en el Tribunal Fiscal de la Federación, salvo una sentencia aislada, ni en juzgados o tribunales federales, y mucho menos en la Suprema Corte de Justicia existe antecedente de algún reclamo o litigio en contra de la ilegalidad y/o inconstitucionalidad tanto del Artículo 278, como del criterio del Consejo Técnico del I.M.S.S. emitido en torno a dicho precepto con lo cual no se sabe que pensar, pues es muy extraño e incluso un tanto desalentador en la actividad profesional que desde marzo de 1973 en que salió publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Seguro Social, y luego desde noviembre de 1981 en que se emitió el acuerdo del Consejo Consultivo, no exista mas que una resolución o sentencia independientemente del sentido que tuviera, tratando algo, sobre todo en época inflacionaria (aún con todo el pacto de solidaridad que viene funcionando desde fines de 1987), que puede ocasionar perjuicio a quien se vea inmerso en el supuesto.

No quise pasar por alto la falta de criterios por parte de los tribunales, pues ello es indicativo o bien, como anteriormente lo apunté, de una falta de interés que no imagino la causa, al respecto o demostrativo de soluciones y acuerdos particulares fuera de juicio por parte del I.M.S.S. evitando con ello sentencias desfavorables y en su contra, quitándole la oportunidad de

allegarse, por laguna de ley, beneficios económicos nada despreciables.

Claro está que todo lo antes señalado no son más que meras elucubraciones personales, pero a falta de algo tangible, sólido, no queda más que eso: elucubrar.

2.3. Concepto de intereses.

Los intereses, en un sentido estricto, se relacionan o identifican con el provecho, el rendimiento o la utilidad obtenida del capital, es decir, del dinero. En otras palabras, los intereses se pueden considerar como el beneficio económico que se logra en virtud a las inversiones que se realicen, y entiéndase por inversiones, no sólo las realizadas en instituciones financieras, sino también en bienes raíces, e incluso en préstamos (mutuos) que se contraten. Así, en un sentido más amplio, se puede establecer que los intereses son una compensación en dinero o en cualquier valor que recibe una persona (física o moral), en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.

La palabra interés proviene del latín interest, que es a su vez una sustantivación del verbo interesse: importar: "modo conjuntivo. Provecho, utilidad, ganancia ... lucro producido por el capital" (93).

(93) Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit. Tomo IV, p. 760

2.3.1. Naturaleza Jurídica.

Los intereses son frutos civiles de conformidad con el Artículo 893 del Código Civil para el Distrito Federal, y son accesorios de una obligación principal, que no merman la esencia y cantidad de la obligación de la cual derivan.

Ahondando en el tema, tenemos que desde la antigüedad, se reprochaba que el dinero generara dinero, pues se consideraba que este instrumento debía ser estéril y que sólo era fruto del trabajo del hombre. Sin embargo, el dinero es una mercancía que puede ser alquilada o vendida como cualquier otra. El dinero es el órgano de los valores y como tales, éstos pueden ser arrendados, en consecuencia existe una privación de uso por parte de quien lo otorga y por tanto debe gratificársele incluso por reparación del daño que se le cause. Esto llevado al terreno de la materia que ahora nos ocupa, si al I.M.S.S. se le paga en exceso, está obteniendo un beneficio indebido. Se está financiando ilegal e injustamente con el patrimonio del contribuyente, y por ende, en concepto de reparación del daño que con ello origina, debe remediarse no sólo devolviendo lo recaudado indebidamente sino regresando los frutos, los intereses, por haberse convertido en deudor del contribuyente, por qué?, porque quien tiene una cantidad de dinero, tiene la posibilidad de incrementarla, en inversiones

diversas, lo que conlleva la fructificación de ese dinero, es decir le produce beneficios y si partimos de la base, en el caso concreto, que el Instituto no tenía razón de adquirir determinadas cantidades de dinero, pero que al recibir las por lo menos, potencialmente, tiene posibilidad de aumentar ese capital, es lógico, justo y equitativo que si devuelve lo enterado a él en exceso, también pague intereses que se generaron en los términos, tanto de la Ley de Ingresos de la Federación así como del Código Fiscal de la Federación.

Dentro de las clases de intereses que existen, los intereses de referencia son de dos tipos: de carácter compensatorio pues se devengan durante un determinado plazo convenido (y más bien establecido en el Código Fiscal de la Federación, que recordemos, es de aplicación supletoria), para resarcir el consecuente desfase económico sufrido por el contribuyente; y en segundo lugar pueden llegar a tener el carácter de moratorios, en el caso de que el Instituto, se retrase en el cumplimiento de devolver las sumas a su cargo. En este caso, siempre tiene derecho el contribuyente, como acreedor a los intereses, a partir de la mora.

Conviene destacar que los intereses moratorios y los compensatorios son exclusivamente sobre el monto original de la suma indebidamente enterada al Instituto y que sea motivo de devolución, pues nunca se va a dar la capitalización de intereses.

2.3.2. Daño y Perjuicio.

Para definir estos conceptos y diferenciarlos tenemos que acudir al Código Civil para el Distrito Federal, el cual a la letra dice:

"Artículo 2108.- Se entiende por daños la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación.

Artículo 2109.- Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

Artículo 2110.- Los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse" (94).

Es importante diferenciar ambos conceptos, toda vez que hay que dejar bien claro como el I.M.S.S. está ocasionando un daño al contribuyente en su patrimonio, pues origina un menoscabo de éste, al hacer un cobro en exceso por medio de una liquidación de un crédito al cual no tenía derecho total o parcialmente.

Y se trata de un daño, pues el Instituto al cobrar en demasía no cumple con una obligación a saber: la de exigir únicamente lo que conforme a derecho le es debido y si exige de más, es obvio que está faltando a su obligación y ello conlleva la respectiva

(94) Código Civil para el Distrito Federal, México 1988, Ed. Porrúa, 56a. Edición, p. 373.

afectación o disminución del patrimonio de quien es el sujeto obligado en la relación jurídico tributaria, por virtud de un vínculo establecido en ley.

En consecuencia, si se ocasiona un daño, cuyo origen inmediato y directo es la falta de cumplimiento por parte del I.M.S.S. de su obligación de sólo exigir y recaudar lo que le es debido, tiene forzosamente que reparar el trastorno causado en dos formas: devolviendo lo enterado a ese Instituto en demasía, en el periodo legal establecido (2 meses), y con los correspondientes intereses generados desde la fecha en que se realizó el entero a razón del mismo porcentaje que hay para los recargos (12.75% mensual hasta el mes de mayo de 1988, 9.85% mensual en los meses de junio y julio y 7.60% mensual en el mes de agosto, 6.61% en el mes de septiembre, 6.48% en el de octubre, y 6.48% en el de noviembre de 1988 de conformidad con el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 9 de junio de 1988 en el que se condonan parcialmente los recargos, y los del 10 de junio, 10. y 31 de agosto, 30 de septiembre y 26 de octubre en que se dan a conocer los porcentajes antes citados).

2.3.3. Diferencias o similitudes con los recargos.

La diferencia existente, es más bien terminológica, en razón a que cuando se habla de recargos, son los debidos por los con-

tribuyentes a causa de la mora en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y se habla de intereses en el caso de que los genere la autoridad (Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, etc.), en beneficio de los contribuyentes.

Ambos son lo mismo, pues deben considerarse como una indemnización ya sea la autoridad fiscal o al contribuyente por incumplimiento en las obligaciones del uno hacia el otro producto de la relación jurídico tributaria preexistente.

Por otra parte, no puede perderse de vista, que el hecho de que la autoridad por ser tal, no puede por ello desligarse de sus obligaciones y por tanto debe responder en su caso de los daños y/o perjuicios que cause con la ejecución de sus mandatos, y que posteriormente sean revocados o anulados, teniendo que volver las cosas al estado que tenían antes de la violación que con sus actos originen. Y este volver las cosas al estado anterior, significa responsabilizarse y resarcir o reparar por el daño causado en el patrimonio del contribuyente, sin importar que la cuantía o monto al que ascienda su obligación sea reducido o muy grande, pues no es al parámetro económico al que se debe atender, sino a la ilicitud y exceso del ejercicio de sus funciones en detrimento de los súbditos del Estado lo que ha de resolverse.

2.4. Plazo de cinco años.

En el Artículo 278 en comento, se establece que las cuotas serán devueltas siempre que se reclamen dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente. Esto dicho en otra forma, establece un plazo definido para ejercitar la acción por parte del contribuyente a efecto de exigir le sean devueltas las cuotas enteradas en exceso y se contará a partir de la fecha en que se realizó el pago respectivo.

Aquí cabe hacer un brevisimo paréntesis a efecto de detenerme a diferenciar dos vocablos generalmente utilizados indistintamente en el lenguaje común y aún en el ámbito jurídico, e incluso el legislador no hace un distingo de ellos sino que además los maneja como sinónimos, pero para apegarse a la adecuada doctrina es conveniente aclarar que hay diferencia entre uno y otro. Así, el término es el momento en que ha de cumplirse o extinguirse una obligación, mientras que el plazo no es más que el lapso en el cual puede realizarse, en otra palabras, el término es el fin del plazo. Sin mayor afán de teorizar al respecto, pero creyendo conveniente hacer la aclaración, reiniciaré con el tema a tratar.

Con el plazo de cinco años que otorgar el multicitado Artículo 278, se está en presencia de la figura de prescripción

negativa, esto es, que si en dicho plazo el contribuyente no reclama la devolución al I.M.S.S., por el mero transcurso del tiempo va a operar dicha prescripción con lo cual automáticamente el Instituto se libera de toda obligación precisamente por la falta de exigibilidad en el cumplimiento por parte de quien para ello estaba facultado.

Más aún, en el antepenúltimo párrafo del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (de aplicación supletoria), se señala exactamente lo mismo, pues precisa que "la obligación de devolver prescribe en los términos y condiciones que el crédito fiscal" (95).

Se debe tener en cuenta que esta prescripción negativa para liberar al I.M.S.S., puede verse interrumpida por cualquier gestión que el contribuyente realice a efecto de solicitar la devolución de cuotas enteradas en exceso.

Lo antes señalado opera de conformidad con lo establecido tanto en el segundo párrafo del Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, como por lo señalado en el Artículo 1175 del Código Civil para el Distrito Federal y la consecuencia de esta interrupción es inutilizar todo el tiempo transcurrido.

(95) Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., p.

Por tanto, para que opere, necesariamente tendría que reiniciar después de dicha gestión, en caso de ser resuelta favorablemente para el contribuyente con lo cual el plazo inicial de cinco años puede verse ampliado.

3. Análisis en relación al Código Fiscal de la Federación.

En este punto del presente capítulo quiero precisar que en el Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria en relación a la Ley del Seguro Social, se establece un criterio totalmente distinto al plasmado en dicha ley.

Es verdad sabida e indiscutible, que en relación a la materia del Seguro Social, como en cada rama del derecho, primero habrá de atenderse, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, a los lineamientos y normas tanto de la Ley como de los Reglamentos del Seguro Social, y sólo en forma secundaria ha de acudir a otros preceptos legales de aplicación supletoria. También, es de probado derecho, el que si una figura no está prevista en una ley, el hecho de la supletoriedad de otra norma no quiere indicar que se adecuará sin más la figura de la ley supletoria a la ausencia existente en la suplida, pues ahí ya ni siquiera se da una integración jurídica, sino que estaría supliéndose inadecuadamente pues el que se permita la suplencia

no quiere indicar que puedan libremente trasladarse de uno a otro precepto, figuras que no sean adecuadas. Un ejemplo de lo anterior es en materia de derecho adjetivo, en donde se pretendiera regular el recurso de inconformidad previsto por el Artículo 274 de la Ley del Seguro Social y el Reglamento del citado numeral, en los términos de la instancia de inconformidad prevista en los Artículos 51 y 54 del Código Fiscal de la Federación o viceversa, lo cual es una aberración inadmisibles.

Cuestión diferente es, que después de una visita domiciliaria por parte del Instituto, de la cual se levanta acta, ésta se impugne en los términos de los preceptos citados del Código Fiscal de la Federación, a falta de una constancia similar en la Ley del Seguro Social, lo cual si es absolutamente valido, pues el que se pretendiera lo contrario, estaría atentando en contra incluso de la garantía de audiencia consagrada en nuestra Carta Magna, al no permitir defensa en contra de dicha acta y no esperar hasta la posible liquidación que si se impugnaria mediante recurso de inconformidad en los términos del citado 274.

Lo antes mencionado ha sido corroborado en el ámbito judicial, concretamente, el Segundo Juzgado de Distrito en Materia Administrativa del Primer Circuito de Amparo al resolver el amparo indirecto, expediente 150/86 mediante sentencia de fecha

28 de enero de 1987, donde reconoce expresamente lo comentado, dándole procedencia a la materia del Código Fiscal Federal a efecto de impugnar un acta final de visita emitida por el I.M.S.S.

Por otra parte, si bien como ya se precisó, no es adecuado establecer supletoriedad cuando existe norma concreta para el caso específico, también es importante no perder de vista que si una norma resulta inconstitucional, por una parte se debe acudir a impugnarla a efecto de que se evite su discordante aplicación, y por la otra, se ha de seguir un precepto similar, si bien, no tanto para la aplicación, si para que sirva de base para contar con los elementos posibles a fin de no caer en un desatino.

Es por lo aquí expuesto que considero conveniente y no está por demás, echar un vistazo a lo preceptuado en el Código Fiscal Federal, en donde se puede claramente observar que de una manera acertada establece en su Artículo 22 lo siguiente:

"Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque o certificados expedidos a nombre del contribuyente, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la

contribución se calcule por ejercicio únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso se podrá solicitar la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del último párrafo de este artículo.

Cuando se solicite la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de dos meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente en todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que proceda devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se generen en cinco años.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

Lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23." (96)

Asimismo el Artículo 12 del Reglamento del Código de referencia señala:

(96) Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

"Artículo 12.- El pago de intereses a que se refiere el párrafo tercero del artículo 22 del Código, deberá efectuarse conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo solicite; los intereses se computarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente a aquél en que venció el plazo para efectuar la devolución y hasta que la misma se efectúe, o se pongan las cantidades a disposición del interesado." (97)

Por su parte el Artículo 23 del Código Fiscal precisa en su quinto párrafo:

"Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad, contribución de mejoras o derecho." (98)

De las transcripciones hechas puede uno darse cuenta que, de conformidad a un mismo sistema jurídico que rige en nuestro país y cuyo basamento es la Constitución de la República, tales preceptos son acordes y coherentes a dicho sistema, por lo siguiente:

1. Están reconociendo que puede haber un error humano tanto del contribuyente como de la autoridad fiscal o de ambos.
2. Que si al fisco no se le debe una cantidad, y sin embargo la percibe, esto le crea un beneficio indebido.

(97) Reglamento del Código Fiscal de la Federación, México 1988, Editorial Themis, 6a. Ed. Cit.

(98) Código Fiscal de la Federación, Op. Cit.

3. Que es, de conformidad a derecho, necesario subsanar ese error reparando o rescindiendo el daño causado al contribuyente.
4. Que en virtud al beneficio obtenido se procederá a devolver las cantidades pagadas indebidamente de la siguiente forma:

a) Por errores aritméticos o similares se tiene un plazo de 5 años para solicitar la devolución, la cual se tramitará y efectuará en dos meses, si excede de este período, correrán intereses moratorios a favor del contribuyente.

b) Para cumplimiento de acto de autoridad que se impugne resultando resolución favorable al contribuyente, la devolución deberá solicitarse también en el plazo de 5 años y en este caso se tiene derecho a obtener del fisco federal, el pago de intereses conforme a la tasa de recargos, a partir de que se efectuó el pago.

5. En consecuencia el legislador está reconociendo el derecho del contribuyente y la obligación de la autoridad fiscal a que se vuelvan las cosas al estado que tenían de no haber sido por la exigencia de un cobro al que se resuelve que no había lugar.

6. El fisco también reconoce, que el pagar intereses (más en una época inflacionaria), al contribuyente, en los casos señalados, no es hacerle ningún favor, o manera de disculpar sus errores, ni tampoco que se convierta en un mero lucro benéfico al contribuyente, por el contrario, lo que hace sencillamente es actuar conforme a derecho y al más elemental sentido de justicia dando a cada quien lo suyo, en el caso concreto, resarcirlo por el menoscabo sufrido en su patrimonio.

Lo expresado, no es un criterio subjetivo o parcial, es, por el contrario, un comentario fundado exclusivamente en la norma positiva que nos rige, por lo cual, no pueden permitirse "excepciones a la regla general", aislándose del entorno jurídico con el objeto de no afrontar la obligación, la responsabilidad de sus actos de autoridad. Aunque hay que estar conscientes de que tal vez sea muy difícil e incosteable un órgano revisor dentro del I.M.S.S. que reconociera y estuviera al tanto de los enteros en exceso (cuestión comprobable, el que no fuera posible, pues si existe quien se encarga de revisar a aquéllos que no cubren lo debido y de inmediato requieren del pago, también podría vigilar los pagos excesivos, máxime con los recursos humanos en demasia y mal aprovechados con los que cuenta ese Instituto), vemos, por lo menos en la letra de la ley, que al I.M.S.S. hay que solicitarle la devolución, mientras que en el referido Artículo 22, se señala

que las devoluciones incluso proceden de oficio, no podría esto orillarnos incluso a pensar que en un lado hay buena fé y en el otro no. es que acaso hay que recurrir a un costoso juicio - tanto a nivel económico, como a nivel tiempo - para llamar la atención de esto?. no es notoria la carencia de sentido jurídico de la norma de la Ley del Seguro Social?. es que acaso se pretendió allegar recursos indebidos al I.M.S.S.?, o se pretende que ese Instituto por su "función social" debe y puede actuar al margen de todo un sistema jurídico?. Desgraciadamente son preguntas que quedan en el aire cuya respuesta me reservo a fin de no hacer una critica desacertada pero que por lo menos no se me puede impedir formularlas, pues son cuestionamientos a los que en varias ocasiones nos orillan las autoridades cuando su proceder no es apegado a Derecho o cuando pretenden bajo "formas legales" desviarse maliciosamente del más estricto orden jurídico que ni la autoridad como tal o cualquiera de los poderes de un Estado puede transgredir so pena de firmar su sentencia de muerte, pues ello lleva al caos, en el cual no puede existir una estabilidad ni social, ni política, ni económica lo cual origina el desmoronamiento del propio Estado.

En este mismo orden de ideas, con base en lo externado, considero, que no es necesario ampliarse con una mayor explicación respecto de lo desacertado y poco afortunado que es, en el concierto jurídico, el multicitado Artículo 278 y más aún de lo

totalmente desubicado y parcial del criterio del Consejo Técnico el cual viene a demostrar la ausencia de una directriz normativa respecto de una misma cuestión, pues por una parte mientras que el fisco federal, e incluso un organismo fiscal autónomo como el INFONAVIT si reconocen la necesidad, incluso social, de la devolución de cantidades enteradas en exceso incluso con intereses; por la otra, otro organismo fiscal autónomo tal como el I.M.S.S., impide lisa y llanamente ese mismo derecho tanto en ley como a nivel acuerdo del Consejo Técnico que es el criterio interno de ese Instituto.

Si bien, es plausible la preocupación, en ciertos casos, por parte del I.M.S.S., de unificar criterios para evitar incluso actuaciones o consideraciones tan diversas como Delegaciones y Oficinas para Cobros existen, mucho más elogioso sería el que los criterios que emitiera fueran apegados a derecho, y no pretexto para vestir con formalidad jurídica un acuerdo esencialmente inconstitucional.

A continuación, procedo, con base en lo hasta aquí externado, a iniciar el punto álgido de todo este trabajo, la inconstitucionalidad tanto del multicitado Artículo 278 como del Acuerdo relativo al Consejo Técnico.

4. Inconstitucionalidad del Artículo 278 de la Ley del Seguro Social y del Acuerdo 8,756 de fecha 4 de noviembre de 1981 del Consejo Técnico del I.M.S.S.

Ya que por fin se ha llegado hasta este punto de tratar, en base a los diversos principios y capítulos aquí elaborados, de encontrar el meollo de la inconstitucionalidad tanto del artículo en comento como del respectivo acuerdo en torno suyo, en forma analítica y retomando los principios enumerados, a continuación voy a discurrir en reflexiones en relación tanto a la inconstitucionalidad que se ha venido señalando, como, incluso, la violación en referencia a ciertos principios teóricos ya tratados, los cuales han de tomarse también en cuenta a fin de tener una visión integral del problema real que representan tanto el multicitado artículo como el precisado acuerdo 8,756.

4.1. Violación de los Principios Teóricos.

Cuando una norma, o incluso un acto de autoridad no están acordes con los principios doctrinales, a los cuales, en su origen debieran sujetarse, surge un rompimiento de estructuras ocasionando, por una parte, se den situaciones de hecho, mientras que por la otra, se origine un desfazamiento entre los sustentos doctrinales de los principios jurídicos (Principios Generales de Derecho universalmente aceptados), las normas positivas (preceptos promulgados por el Legislador), y los actos de Autoridad.

Dicho en otra forma, cuando se desconocen o se pretenden pasar por alto los principios teóricos de la ciencia jurídica, el resultado no es otro más que un "engendro" antijurídico en el cual, se dan cabida a toda una serie de anomalías y arbitrariedades. Lo anterior, en virtud a que si se ignoran tales principios al elaborar una norma puede fácilmente caerse en el error por falta de un sustento en donde fundamentar el derecho positivo.

Bien se dice que: para ser prácticos hay que ser teóricos; ello se entiende cuando se observa que, para hallar caminos en cualquier plano (y más aún en el jurídico), que puedan ser verdaderas soluciones y no meros paleativos exige del conocimiento teórico de tales senderos.

Ante una determinada situación que necesite de una resolución jurídica concreta, ésta sólo podrá realizarse adecuadamente, si se conocen y reconocen los principios doctrinales, de lo contrario se estaría arando en tierra estéril o fecundando hiedras que envenenen al Estado.

Una vez que he precisado la necesidad de sustentar las normas jurídico-positivas en los principios teórico-jurídicos, a continuación me dedicaré a comentar la violación que de algunos de los principios tratados en el Capítulo Segundo de esta monografía, hacen el artículo que me ocupa así como el acuerdo de referencia.

4.1.1. Violación al Principio de Justicia.

Este principio consagrado por Adam Smith en su último libro "The Wealth of Nations", está siendo violado por el Artículo 278 de la Ley del Seguro Social toda vez que no únicamente se refiere a que las imposiciones deban ser justas, proporcionales y equitativas sino, por el contrario, podemos llevar este principio más allá, en virtud a que dentro de un mismo sistema jurídico debe haber armonía, concatenación de las normas que lo integren, de otra forma se estaría en presencia de una masa amorfa de normas autónomas chocando entre sí, llevando a fin de cuentas a un caos jurídico y social.

Si debe existir, como ya lo comenté, una armonía de normas en el concierto jurídico, donde no se dé pauta a discrepancias y dudas acerca de cuál expresión legislativa prevalece o es la válida, resulta claro que si por una parte, se está dentro del contexto de las imposiciones legales, de las contribuciones, (las aportaciones de seguridad social lo son), debe haber un criterio que sea el mismo en idénticas situaciones.

Así, si un contribuyente entera en exceso un pago al fisco (llámese Secretaría de Hacienda y Crédito Público, INFONAVIT, Instituto Mexicano del Seguro Social, etc.), estamos en presencia de una pago de lo indebido y en consecuencia, como el Fisco se está enriqueciendo indebidamente en detrimento del contribuyente,

está obligado por una parte a restituirlo en el pago, así como a abonarle el interés legalmente establecido que el capital haya producido durante el tiempo que el Fisco lo tuvo en su poder y hasta que lo haya devuelto al contribuyente.

Este es un principio que se asienta en el Código Fiscal de la Federación en el cuarto párrafo del numeral 22 de dicho ordenamiento, el que a su vez tiene sus bases en el Derecho Común en lo referente a la Teoría General de las Obligaciones y más concretamente en el Capítulo III del Título Primero del Libro Cuarto, contemplado en el Código Civil para el Distrito Federal, que trata del enriquecimiento ilegítimo en los Artículos 1882 y siguientes. De este capítulo los artículos que interesan, respecto del tema que trato son dos: el 1882 y el primer párrafo del 1884, los cuales a la letra indican:

"Artículo 1882.- El que sin justa causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido". (99)

"Artículo 1884.- El que acepte un pago indebido, si hubiere procedido de mala fé, deberá abonar el interés legal cuando se trate de capitales, o los frutos percibidos y los dejados de percibir de las cosas que los produjeren..." (100)

Si bien se podría objetar en relación al Artículo 1884 que

(99) Código Civil para el Distrito Federal, Op. Cit., p. 338.

(100) Idem.

el Fisco actúe o no de mala fé, con lo establecido en el Artículo 22 del Código Fiscal Federal se deja fuera de toda discusión dicho tema, pues independientemente de eso, si el contribuyente hace un pago de lo indebido y lo demuestra mediante los medios legales de defensa a su alcance, el Fisco tiene la obligación de devolver lo enterado más los intereses respectivos conforme a la misma tasa que la prevista para recargos en los términos del numeral 21 del propio Código Fiscal.

Siguiendo con el silogismo planteado, la conclusión del mismo viene a ser que, si un contribuyente entera en exceso al Instituto Mexicano del Seguro Social (organismo fiscal autónomo), una cantidad determinada, llámese crédito, capital constitutivo, multa, etc., consecuencia de una aportación de seguridad social (contribución), es, una vez que demuestre legalmente ese pago indebido, obligación de ese Instituto devolverle al contribuyente lo que le enteró en exceso más los intereses respectivos, no pudiendo jurídicamente oponerse a ello, argumentando el Artículo 278 de su Ley. toda vez que la misma contraviene el principio general ya señalado puesto que dicho artículo pretende tratar en una forma inequitativa o desigual a los iguales, lo cual ni es justo ni procede legalmente (desde el plano constitucional lo trataré en el siguiente punto, es por ello que no he querido adjetivarlo como inconstitucional). No hay Justicia en ese artículo, al pretender establecer el no pago de intereses a los

contribuyentes de ese Instituto, siendo que a todos los demás contribuyentes de otras leyes, en la misma situación, es decir, al pagar indebidamente, si se les reconoce que el Fisco les adeuda.

Tampoco se puede jurídicamente alegar que sea una situación diferente por tratarse de aportaciones de seguridad social, pues es un argumento frágil que por su propio peso cae, o, a caso las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores no son también aportaciones de Seguridad Social? y sin embargo, en el supuesto de tales aportaciones no se niega la devolución con intereses de las cantidades enteradas en exceso.

Asimismo y baste solo señalarlo, que el acuerdo número 8,756, que trata de "interpretar" el Artículo 278 de referencia también es atentatorio de este principio doctrinal toda vez que está reafirmando el trato desigual a iguales, trato inequitativo al pretender por una parte, evitar la devolución de intereses a toda costa, y por la otra pretendiendo encuadrar cualquier supuesto de pago de lo indebido como causa de pago "sin justificación legal" con lo cual encaja forzosamente en lo señalado por el multicitado numeral 278 para no abonar intereses al contribuyente.

4.1.2. Violación al Principio de Certidumbre.

Este principio está siendo violado por el Artículo 278, pues la manera en que está redactado tal precepto, permite a la autoridad (de una manera arbitraria revestida con apariencia de legalidad); "manga ancha" para otorgarse "graciosamente" asimismo la facultad decisoria de no pagar nunca intereses aislándose, con tal actitud, de todo el demás entorno jurídico donde, bajo ciertas circunstancias y cumpliendo determinados requisitos, si se autoriza (por un mínimo de justicia), el pago de intereses a contribuyentes que enteran cantidades en exceso.

En efecto si un artículo ha sido mal redactado, como lo es el 278 de la Ley del Seguro Social llega a permitir "interpretaciones oficiales" que distan mucho de una lógica-jurídica coherente. El caso concreto se palpa con el artículo que nos ocupa pues, por su imprecisión, está dando pauta a que indebidamente, el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social pretenda dar visos de legalidad (en su acuerdo 8756 del 4 de noviembre de 1981) a su decisión arbitraria de no pagar, bajo ningún concepto, intereses sobre cuotas o créditos a él enterados indebidamente.

El criterio contenido en el acuerdo multicitado, es legalmente inoperante pues el Instituto pretende substraerse a

una obligación general que incluso por otras autoridades fiscales sí es asumida aunque sea teóricamente hablando. Pero, si ni siquiera en "teoría" permite el pago de intereses el I.M.S.S., entonces esta coartando ilegalmente la posibilidad y la legítima pretensión de los contribuyentes al pago de intereses cuando así procedan, lo que también es injusto pues está obstaculizando con ello otorgar a cada quien lo suyo, lo que le corresponda en justicia y con apego a Derecho y a la más exquisita buena fé con la cual se supone siempre debería actuar toda autoridad, y no por el contrario aprovecharse de situaciones oscuras o poco claras para sacar un indebido e inmoral provecho a costa de errores legislativos de redacción.

Ya bien lo decía Adam Smith que "aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar" (101), lo cual llevado al plano jurídico, en torno al, tan llevado y traído, precepto 278 sería que la incertidumbre que causa dicho artículo, acarrea un mal, pues permite irregularidades en el actuar de la autoridad lo que lastima la paz y seguridad social en el Estado, pues incluso se pudiera pensar que tales situaciones de hecho, permiten una dañina economía subterránea en donde es preferible estar al margen del fisco y no pagar hasta ser detectado, que verse inmerso en una serie de cargas fiscales las más de las veces, excesivamente onerosas aunado a que no

(101) Smith Adam, Op. Cit., p. 727.

existen ya no se diga beneficios, sino las mínimas garantías que salvaguarden el interés de cada uno de los contribuyentes.

4.1.3. Violación al Principio de Economía Pública.

Este principio enunciado por el doctrinario Wagner es violado por el Artículo 278, así como por el acuerdo número 8,756. El legislador debe preocuparse por determinar tanto las adecuadas fuentes de riqueza a gravar, así como la contribución adecuada para gravar tales fuentes; si en un momento determinado por la deficiente redacción del artículo 278, se permite gravar en exceso al contribuyente respecto de las cuotas que paga el I.M.S.S., en virtud a que, si hace un entero de lo indebido, se le devuelva sólo lo enterado mas no se le pagan intereses y esto lo viene a corroborar inadecuadamente el multicitado acuerdo, ello conlleva la violación al principio en comento pues ni se está gravando algo adecuado, pues el excedente pagado va en detrimento económico del contribuyente, ni tampoco se está aplicando correctamente una contribución, pues más que gravar una fuente de riqueza, se está convirtiendo en gravosa, atentando contra el patrimonio del contribuyente, lo cual acarrea repercusiones sociales de descontento y da al traste con el concepto "solidaridad" en un pueblo. Lo comentado no debe de tomarse como una exageración, pues es algo sabido, incluso en la ciencia económica que un exceso, un abuso en las imposiciones, conlleva una baja en la productividad de un país y no sólo tratándose de

impuestos, sino cualquier contribución que se impugna a los súbditos del Estado.

4.1.4. Violación de los Principios de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.

La violación que de estos principios hacen marcadamente el acuerdo 8,756, así como su fundamento, el numeral 278 está en función a lo siguiente:

- a) No existe desgraciadamente (esto es una verdad sabida, un secreto a voces), una buena preparación ya no digamos a nivel moral, ni siquiera a nivel profesional por parte de la mayoría de las personas que se encargan de determinar e imponer las contribuciones. Esto no es una afirmación infundada, pues ni los legisladores tienen en su gran mayoría, salvo contadas excepciones, conocimiento de la materia fiscal, de política financiera, de teoría impositiva, etc., y aún contando con un equipo de asesores en la materia no se tienen resultados adecuados pues las decisiones se llegan a tomar por cuestiones ajenas a un auténtico fundamento y sentido jurídico como debiera ser. Por otra parte los encargados de hacer efectivas las contribuciones, de imponerlas, en un número considerable por ignorancia o por abuso de poder

y corrupción o la mezcla de ambas, son gente que se exceden en el ejercicio de sus facultades violando flagrantemente los preceptos legales o aprovechando lagunas de los mismos para efecto de sacar provecho en beneficio de la Institución para lo que laboran y/o del suyo propio. Esto es algo con lo que a diario se topa uno en el ejercicio de su profesión. Aunque cabe destacar que hay (incluso para agradable sorpresa), verdaderas y notables excepciones ejemplo tanto de conocimiento y manejo de la materia, como de honradez y rectitud. No trato de hacer una diferenciación maniquea de iniciativa privada "buenos", gobierno "malos", sino de poner el dedo en el renglón respecto tanto de nefastos funcionarios y servidores públicos, así como de ejemplares gobernantes, pues efectivamente en todos lados "se cuecen habas", no sólo en el gobierno hay corrupción, también existe en la iniciativa privada, no sólo en nuestro país, sino en todas partes en el mundo y quien lo niegue es por ignorancia o porque dice mentiras.

Por qué viola el acuerdo este principio? Sencillamente porque dicho acuerdo denota la falta de preparación jurídica, (o moral) del Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social que lo emitió y ello es claro de detectarse, al momento de analizarlo pues desentona ese criterio en relación al Principio General de Pago de Intereses cuando existe entero

de lo indebido a causa de situaciones motivadas por la autoridad. Y también viola este principio el Artículo 278 de la Ley del Seguro Social pues el legislador que lo expidió tuvo una pobre y obscura redacción causa que motivó una interpretación como la que existe por parte del Instituto Mexicano del Seguro Social.

- b) También viola este principio en tanto que, desgraciadamente aún no se encuentra un método simple en el sistema tributario, en su organización.

Si paga un contribuyente una suma en exceso, tiene que comprobar que efectivamente pagó algo indebido y entonces tiene que seguir un procedimiento para solicitar la devolución o compensar. Pero como en el caso que nos ocupa tendrá el contribuyente que impugnar además el pago de intereses que le deba el I.M.S.S., aquí el problema se torna más complicado, pues en el supuesto de haber impugnado el pago de lo indebido y haber obtenido resolución favorable, el contribuyente tendrá que adentrarse de nueva cuenta en otro proceso litigioso a fin de que los intereses a su favor le sean entregados, lo cual puede en algunas ocasiones ser más gravoso con el consiguiente beneficio ilegítimo por parte del I.M.S.S., pues al no convenir al contribuyente impugnar tal situación, quien salió ganando fue ese Instituto.

- c) Viola el principio de emplear lenguaje claro, simple y accesible a todos, y tan es así que tuvo que haber un acuerdo que "definiera" y "explicara" el artículo de referencia, se tiene la necesidad de acudir a un criterio (por demás desafortunado), para efecto de entender la norma respectiva y eso, sin mayor comentario está violando este principio.
- d) También viola el principio de la precisión jurídica que debe prevalecer en todo precepto legal, y ello en base a lo señalado en el inciso inmediato anterior.
- e) Viola el acuerdo número 8.756 el principio de que se deben expedir disposiciones que aclaren lo establecido por la Ley, toda vez que el acuerdo de referencia no aclara en ningún momento la norma a la que se refiere, sino que la interpreta indebida e inadecuadamente en beneficio del I.M.S.S. y en perjuicio, claro, del contribuyente lo cual, incluso es un proceder irresponsable por parte de la autoridad, pues no está interpretando armónicamente, sino de forma aislada y sin unidad conceptual.

Una vez puesta en evidencia la violación que de ciertos principios teóricos hacen el Artículo 278 y el acuerdo 8.756 del Consejo Técnico, procederé a analizar su inconstitucionalidad.

4.2. Violación de los Principios Constitucionales.

Es obvio que no todos los Principios Constitucionales que competen a las contribuciones en general están siendo violados por el artículo y el acuerdo de referencia, pero no se debe perder de vista que, basta con un principio o garantía individual, constitucionalmente consagrada que se viole, a fin de ser razón más que suficiente para declarar un precepto legal o un acto o mandamiento de autoridad como inconstitucional. Hecha la aclaración, procederé a señalar por qué considero inconstitucionales los multicitados acuerdo número 8,756 del Consejo Técnico del I.M.S.S. y Artículo 278 de la Ley del Seguro Social.

El Artículo 278 de referencia y por su parte el acuerdo 8,756 de fecha 4 de noviembre de 1981 emitido por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, violan estos principios constitucionales:

- Principio de Igualdad.
- Principios de Proporcionalidad y Equidad.

A continuación procedo a precisar en qué consisten tales violaciones constitucionales.

Tanto el acuerdo como el precepto tantas veces precisados violan el Principio de Igualdad consagrado en el Artículo 10., el cual, en su parte conducente, ya fue transcrito en el Capítulo III del presente trabajo.

Este principio llevado al caso que nos ocupa, se viola, pues si bien quienes realizan enteros por concepto de aportaciones de seguridad social son contribuyentes al igual que aquéllos que lo son de impuestos, derechos y contribuciones de mejoras de conformidad con el Artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, en consecuencia ("si la Ley no distingue, no cabe distinguir"), no es correcto que se quiera dar un tratamiento diferente y aún en su perjuicio a aquellos contribuyentes que lo son de aportaciones de seguridad social pretendiendo la Ley especial (Ley del Seguro Social), evitar que el I.M.S.S. pague intereses sobre cantidades cubiertas en exceso por parte de sus contribuyentes más aún cuando los enteros en exceso son producto de una imposición o mandato de ese Instituto. Pretender una diferencia de tal género es atentar contra esta garantía individual consagrada en nuestra Carta Magna, pues el que se trate de contribuyentes en base a una ley especial con un contenido eminentemente social no es óbice para dejar de considerarlos lo que en principio son: contribuyentes. No se puede perder de vista lo anterior, pues la única

diferencia existente es que se trata de diversas especies de un mismo género, es decir contribuyentes, unos de aportaciones de seguridad social, otros de impuestos, otros de derechos y finalmente otros de contribuciones de mejoras. La calidad de contribuyente queda siempre existente en la medida que se trata de contribuciones legalmente así establecidas independientemente de su origen o de sus características específicas.

Si tan contribuciones y contribuyentes son unos y otros, no debe haber diferencias en cuanto a su tratamiento. Esto parece no entenderlo ni el Artículo 278 ni el acuerdo 8,756, al indicar que no habrá devolución con pago de intereses, siendo que en tratándose de otro tipo de contribuciones, incluso los del INFO-NAVIT (que también son aportaciones de seguridad social), si existe la posibilidad, cuando menos a la letra de la Ley, de pagar intereses por parte de las autoridades fiscales. Por qué el I.M.S.S. tiene que ser la desafortunada excepción?, Acaso se pretende en aras de un beneficio económico mayor, sacrificar la legalidad en sus preceptos y acuerdos? . Tendremos que soportar "situaciones de hecho" fuera del entorno jurídico, sacrificando a determinadas clases en pro de "ayuda" a otras?, Estamos en presencia de un desfazamiento entre lo "jurídico" y lo "real"? . Tan no es justo que haya marginados sociales y gente cuyos recursos no les permitan siquiera los mínimos satisfactorios, como tampoco

lo es. el pretender agredir en ningún aspecto o exigir excesivamente a otras clases sociales con recursos, a efecto de mejorar la situación de los primeros. No se trata de quitar a los que tienen para dar a los que no, sino con responsabilidad social, colaborar todos para crear mejores oportunidades económicas, sociales e individuales en forma integral. Lo primero crea caos e incertidumbre, lo segundo bienestar, seguridad y paz social que redundan en un desarrollo colectivo y en un beneficio de todos los miembros del Estado.

Muy relacionados se encuentran con el anterior principio, los de proporcionalidad y equidad, y así tenemos que se violan también estas garantías individuales consagradas en nuestra constitución en la Fracción IV del Artículo 31, toda vez que en relación a la uniformidad que debe existir en un sistema jurídico y en una misma ley, todos los iguales deben ser tratados así y en el Artículo 278 y el respectivo acuerdo, no sucede esto, pues violenta la uniformidad que debe existir toda vez que aun tratándose de contribuyentes y contribuciones las que se enteran al IMSS, no se permite que en relación a los enteros en exceso se paguen intereses, sin dar una razón de peso para ello, tan solo establecerlo en una forma arbitraria y sin más lo hace valer el Consejo Técnico y las Autoridades de ese Instituto al resolver alguna petición de devolución.

Considero que sin necesidad de tener que ahondar mas en el tema se puede captar claramente, aún para los neófitos, la inconstitucionalidad de la que sufren el Artículo 278 y el Acuerdo 8,756, pues si el legislador es quien crea la norma oscura o deficiente, siendo las contribuciones cargas impuestas a los particulares, en caso de obscuridad o de duda, debe estarse por la no aplicación de la norma.

Por último y a manera de breve comentario, también considero que el acuerdo del Consejo Técnico atenta contra lo establecido en el Segundo Párrafo del Artículo 14 de la Constitución Política de nuestro país, es decir, obstruye la garantía de audiencia en la medida que el IMSS (aunque se pueda impugnar, ya sea ante el Tribunal Fiscal de la Federación o en la vía del Amparo Indirecto posteriormente), o deja lugar a defensa, mediante el recurso de inconformidad que debe forzosamente agotarse ante dicho instituto antes de acudir al juicio de nulidad, pues con el criterio establecido no permite que el afectado haga valer plenamente sus derechos, pues de antemano se sabe, que habrá una resolución desfavorable, lo cual es algo ilegal pues se trata de un criterio, como ya lo he venido comentando, totalmente desubicado jurídicamente hablando.

En base a lo precisado, se puede observar que aún y cuando

existe un criterio con base en un Artículo de la Ley de la Materia que no permite en ningún caso el pago de intereses por enteros, realizados en exceso, esto no es obstáculo para, cuando sea oportuno y viable económicamente hablando, impugnar por inconstitucionales las resoluciones que con base en tal norma y criterio emita el IMSS; aunque esto no sea lo óptimo, sino que lo adecuado sería modificar, para dejar claro el Artículo 278 y sin efectos el acuerdo respectivo, a fin de que haya un adecuado criterio apegado a derecho que resulte, a la par de benéfico en el aspecto económico y social, erga omnes, sin necesidad de acudir a instancias de defensa y no solo esté la solución al alcance de quien tenga posibilidad y recursos para poder hacer valer la justicia ante los tribunales competentes.

Esta es la desiderata de la presente Tesis.

C O N C L U S I O N E S

C O N C L U S I O N E S

Como el objeto de este trabajo no es exclusivamente limitarse a señalar desaciertos en la Ley y en el criterio del I.M.S.S., sino abrir la posibilidad de dar soluciones, por ello a continuación me permito, a mi leal saber y entender, expresar a la par de las presentes conclusiones, algunas proposiciones.

PRIMERA.- La Seguridad Social es el instrumento básico por el que en un Estado se reconoce la necesidad de hacer efectivos, con la rectoría del Gobierno, los principios de subsidiariedad y solidaridad.

SEGUNDA.- En México, la Seguridad Social se otorga a través de instituciones como el I.M.S.S., I.S.S.S.T.E., I.N.F.O.N.A.V.I.T., F.O.N.A.C.O.T., etc.

TERCERA.- La manera de hacer el I.M.S.S. frente a sus obligaciones respecto del servicio público de seguridad social que presta, es principalmente a través de las aportaciones de Seguridad Social que cobra a patrones, trabajadores y al Gobierno.

CUARTA.- Las aportaciones de Seguridad Social tienen carácter de contribuciones de conformidad con la fracción II del Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación y con base en la fracción IV

del Artículo 31 Constitucional, no obstante que su fundamento sea el reconocimiento del aspecto social de subsidiariedad y solidaridad expresamente reconocida en la fracción XXIX del Artículo 123 Constitucional.

QUINTA.- Como contribuciones que son, las aportaciones de Seguridad Social tienen que cumplir con una serie de Principios Doctrinales al igual que Constitucionales, a fin de no estar en desacuerdo con todo el demás sistema jurídico en el cual se encuentran inmersas.

SEXTA.- El Artículo 27B por su inadecuada redacción, permite excesos en la interpretación por parte del Consejo Técnico del I.M.S.S., tal y como se observa en el desafortunado acuerdo 8,756 emitido el 4 de noviembre de 1981.

SEPTIMA.- El Artículo 27B y el acuerdo 8,756 desquician el orden jurídico constitucionalmente establecido, toda vez que pretenden dar un trato desigual a una específica clase de contribuyentes, que aún y cuando se trata de una especie determinada, pertenecen a un mismo género de personas.

OCTAVA.- El Artículo 27B y el acuerdo referido violan los Principios Teóricos, con lo cual, también desencajan de una doctrina

ya establecida y plenamente aceptada de la cual derivan los Principios Constitucionales, es decir, de las normas positivas producto de la labor legislativa.

NOVENA.- En consecuencia debe reformarse el Artículo 278 de la Ley del Seguro Social, para evitar la ambigüedad terminológica que permite criterios de interpretación extensiva, los cuales originan un actuar arbitrario por parte de las autoridades del I.M.S.S.

DECIMA.- En la reforma que se realice del Artículo 278 es conveniente incluso socialmente, establecer una redacción más afortunada, señalando en qué casos efectivamente opera la devolución de intereses sobre cantidades enteradas en exceso, en los términos del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y 12 del Reglamento respectivo, esto mismo para que haya un acuerdo general, en un mismo sentido en las devoluciones.

UNDECIMA.- Establecer que las devoluciones operarán de oficio, esto también para beneficio del I.M.S.S. pues se elevaría socialmente la confianza.

DECIMA SEGUNDA.- Por virtud de la reforma del precepto de referencia, debe emitir el Consejo Técnico un nuevo acuerdo,

cancelando el multicitado acuerdo 8,756, en caso de ser esto necesario, pero con un auténtico ánimo de objetividad y claridad jurídica y no con mera finalidad recaudatoria pues es más oneroso el costo social de la desconfianza que el beneficio económico que se obtiene.

DECIMA TERCERA.- Difusión de ese y de todos los acuerdos que se emitan no sólo en relación al asiento que ahora nos ocupa, sino en todos los demás casos, en el Diario Oficial de la Federación para un conocimiento más amplio.

DECIMA CUARTA.- En términos generales, un mayor apego al orden jurídico dentro del sistema de normatividad positiva que rigen en el Estado de Derecho en que vivimos cuyo basamento y soporte es la Constitución Política Federal, ello con el fin de evitar, lo más posible, preceptos discordantes que desentonan en el concierto legal en el cual nos hallamos inmersos.

DECIMA QUINTA.- A fin de cuentas, y esto a colación de la necesidad de impugnar, como hasta el presente se encuentran, esta clase de normas, opino, no de manera aislada, que si bien el juicio de amparo es una de las dos grandes aportaciones a la ciencia del Derecho, nos hemos anquilosado pues si a través del amparo se puede atacar una Ley o una Norma por inconstitucional y

llegarse incluso a crear jurisprudencia, ésta debiera operar "erga omnes" pues cuando la Suprema Corte de Justicia, en su caso, llega a uniformar su criterio en torno a la inconstitucionalidad de un precepto, a tal grado que se integra Jurisprudencia, es inadecuado que siga subsistiendo una norma así proclamada, pues entonces no tiene ya razón de ser.

Así, o se termina derogando o reformando la norma o ley para encausarla constitucionalmente, o automáticamente originándose la jurisprudencia, deje de tener una observancia general. Además buscando una mejor información, dar a conocer en el Diario Oficial de la Federación, y no sólo en el Semanario Judicial el aviso de declaratoria de inconstitucionalidad, para que pierda su vigencia dicha norma o precepto, con la subsecuente obligación por parte del Poder Legislativo de, en el periodo correspondiente, revisar dicho precepto a la luz de las consideraciones emitidas por el Poder Judicial y en su caso lo derogue o reforme.

B I B L I O G R A F I A

BIBLIOGRAFIA

- Betti, Emilio, Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos, Madrid, 1975, Editorial Revista de Derecho Privado, 435 páginas.
- Borja Soriano, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, México, 1985, Editorial Porrúa, 732 páginas.
- Briceño, Ruiz, Albero, Derecho Mexicano de los Seguros Sociales, México, 1987, Editorial Haría, 363 páginas.
- Carpizo, Jorge, La Constitución Mexicana de 1917, México, 1980, U.N.A.M., 4a. Edición, 315 páginas.
- Carrasco, Iriarte, Hugo, Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria, México, 1987, Editorial Themis, 1a. Edición, 210 páginas.
- Cortina, G., Quijano, Aurora, La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos, 1917-1985, México, 1986, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Tribunal Fiscal de la Federación, 1a. Edición, 730 páginas.
- Delgadillo, Gutiérrez, Luis, Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, 1988, Editorial Limusa, 3a. Edición, 223 páginas.
- Díaz, Rivadeneyra, Carlos, El Seguro Social y su Problemática, México, 1977, COPARMEX, 312 páginas.
- Duguit, M. León, Manual de Derecho Constitucional, Madrid, 1921, Editorial Librería Española y Extranjera, 573 páginas.
- Duverger, Maurice, Hacienda Pública, Barcelona, 1980, Traducción de Enrique Bergaria Perpina, Editorial Bosch, 189 páginas.
- Fernández y Cuevas, José Mauricio, Derecho Constitucional Tributario, México, 1983, Dofiscal Editores, 1a. Edición, 154 páginas.
- Flores, Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1986, Editorial Porrúa, 27a. Edición, 525 páginas.
- Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, México, 1975, Editorial Porrúa, 16a. Edición, 494 páginas.
- Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, México, 1985, Editorial Porrúa, 16a. Edición, 996 páginas.

Humphrey, Salinas, Arturo, Formulario de Instancias, Defensas, Recursos y Juicios de Indole Fiscal, México, 1978, Docal Editores, 2a. Edición, 240 páginas.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., Diccionario Jurídico Mexicano, México, 1983, Tomo II, 389 páginas.

Jellinek, George, Teoría General del Estado, 1914, Editorial de Fernando de los Ríos Urruti, Tomo I, 496 páginas.

Jiménez, Antonio G., Lecciones de Derecho Tributario, México, 1985, E.C.A.S.A., 2A. Edición, 597 páginas.

Johnson, Okhuysen, Eduardo Andrés, Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, México, 1987, Editorial PAC, 1a. Edición, 181 páginas.

Lomeli, Cerezo, Margarita, Estudios Fiscales, México, 1984, Tribunal Fiscal de la Federación, 1a. Edición, 162 páginas.

Lomeli, Cerezo, Margarita, Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1986, publicación Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, 25 páginas.

Lozano, F., Manuel J., Historia Universal Contemporánea, México, 1986, Compañía Editorial Continental, 16a. Impresión, 365 páginas.

Margain, Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, 1985, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 8a. Edición, 365 páginas.

Martínez, López, Luis, Ensayo de Derecho Fiscal Mexicano, México, 1958, 2a. Edición, 335 páginas.

Martínez, López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, 1958, 2a. Edición, 335 páginas.

Martínez, López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, 1985, E.C.A.S.A., 4a. Edición, 7a. Reimpresión, 378 páginas.

Martínez, López, Luis, Jurisprudencia Fiscal, México, 1958, 207 páginas.

Moreno, Padilla, Javier, Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social, México, 1983, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen IV, 278 páginas.

Moreno, Padilla, Javier, Ley del Seguro Social Comentada, México, 1987, Editorial Trillas, 14a. Edición, 743 páginas.

Nava, Negrete, Alfonso, Legislación Comparada de Justicia Administrativa, México, 1987, Tribunal Fiscal de la Federación 657 páginas.

Pazos, Luis, Los Límites de los Impuestos, México, 1982, Editorial Diana, 2a. Impresión de la 1a. Edición, 127 páginas.

Ramírez, Ruiz Luis Eduardo, Código Fiscal de la Federación y Reglamento Comentado, México, 1987, Editorial PAC, 2a. Edición, 317 páginas.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Madrid, 1981, Editorial Real Academia Española, Total de la obra 6 tomos, 1436 páginas.

Recasens, Siches, Luis, Introducción al Estudio del Derecho, México, 1977, Editorial Porrúa, 4a. Edición, 360 páginas.

Rendón, Gramell, Jaime Roberto, La Doble Garantía Constitucional del Artículo 80., México, 1986, Boletín Jurídico de la Comisión de Análisis Legislativo del Consejo Coordinador Empresarial, No. 12, Agosto, 39 páginas.

Rodríguez, Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, 1986, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Harla, 2a. Edición, 309 páginas.

Sanchez, León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, México, 1986, Cárdenas Editor y Distribuidor, 7a. Edición 600 páginas.

Sanchez, Martínez, Francisco, Formulario de Fiscal y Jurisprudencia, México, 1986, Editorial Porrúa, 2a. Edición, 389 páginas.

Sanchez Mejorada, Carlos, El Estado de Derecho, México, 1985, Boletín Jurídico de la Comisión de Análisis Legislativo del Consejo Coordinador Empresarial, No. 09, Noviembre, 63 páginas.

Sánchez, Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, México, 1985, Editorial PAC, 3a. Edición, 157 páginas.

Sayeg, Helú, Jorge, El Constitucionalismo Social Mexicano, México, 1975, Cultura y Ciencia Política, A.C., 1a. Edición, Tomo IV (1917-1974), 327 páginas.

Smith Adam, Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, México, 1985, Fondo de Cultura Económica, 4a. Reimpresión, 917 páginas.

Tena, Suck, Rafael, Derecho de la Seguridad Social, México, 1986, Editorial PAC, 160 páginas.

Tribunal Fiscal de la Federación, Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1985, México, 1986, 269 páginas.

Tribunal Fiscal de la Federación Ensayos, México, 1982, Obra Conmemorativa Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, 1a. Edición, Tomo I., 926 páginas.

Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos, México, 1988, Obra Conmemorativa Cincuenta Años al Servicio de México, 1a. Edición, Tomo V, 922 páginas.

Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos, México, 1988, Obra Conmemorativa Cincuenta Años al Servicio de México, 1a. Edición, Tomo VI, 930 páginas.

Código Civil para el Distrito Federal, México, 1988, Editorial Porrúa, 58a. Edición, 682 páginas.

Código Fiscal de la Federación, México, 1988, Editorial Themis, 6a. Edición.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 1988, Editorial Trillas, 5a. Edición, 168 páginas.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, México, 1988, Editorial Themis, Séptima Edición.